

الأشهر

الرقعة

المحاسبة في مجالات
التخطيط والإدارة السوفيتية

عرض وتحليل
الدكتور محمد عباس حجازي

ملحق يوزع مع عدد
١٥ فبراير ١٩٦٨

(٣)

المحاسبة في مجالات
التخطيط والادارة السوفيتية
عرض وتحليل
الدكتور محمد عباس حجازي

ملحق يوزع مع عدد
١٥ فبراير ١٩٦٨.

مقدمة

منذ فترة قصيرة صدر كتاب عن استخدامات المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة بالاتحاد السوفيتي تأليف الدكتور روبرت كامبيل خريج جامعة هارفارد بالولايات المتحدة الامريكية
Accounting in Soviet Planning and Management
by Robert W. Campbell, Cambridge, Massachusetts :
Harvard University Press, 1963.

والمؤلف وهو احد تلاميذ علم الاقتصاد قد اختار لنفسه اسلوبا فريدا في البحث ، فهو يحاول ان يدرس مدى تحقيق الكفاية في ادارة ومراقبة الاقتصاد السوفيتي من خلال دراسته للتفاصيل الدقيقة للمحاسبة في الاتحاد السوفيتي ، والواقع انه عندما يتم الربط بين المحاسبة وبين تحقيق الكفاية في ادارة ومراقبة الاقتصاد القومي ، فان القواعد والاسس والاجراءات المنبذة في المحاسبة ، وخطة الحسابات ، وشكل النماذج والتقارير ، وحتى التفاصيل الصغيرة للمحاسبة تكون ذات أهمية ومعنى كبيرين .

والمحاسبة اداة لا يمكن الاستغناء عنها في أي نظام اقتصادي حديث ، ولكنها تلعب دورا أكثر أهمية في ادارة ومراقبة الوحدات الاقتصادية الضخمة الموجودة بالاتحاد السوفيتي ، فمركزية التخطيط والرقابة من أعلى ، تعنى ضرورة الاعتماد على المحاسبة بدرجة كبيرة ، والواقع ان نشاط المشروعات في الاتحاد السوفيتي

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

يغطي نظام المحاسبة يعتبر أكثر شمولاً من أى نظام محاسبى فى
أى نظام اقتصادى آخر فى العالم .

وتخدم المحاسبة وظيفتين رئيسيتين فى النظام الاقتصادى
الحديث :

١ - مصدر للكثير من البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات
الاقتصادية .

٢ - توفير المعلومات اللازمة لمراجعة ومراقبة الوحدات
التابعة .

وتقوم محاسبة التكاليف بدور له أهمية خاصة فى تحقيق هاتين
الوظيفتين ، ويبين الكاتب الارتباط الحيوى بين محاسبة التكاليف
فى الاتحاد السوفيتى وبين تحديد الاسعار واتخاذ القرارات
الاقتصادية وتحقيق الكفاية الانتاجية ، وفى الاقتصاد السوفيتى
تترجم بيانات محاسبة التكاليف بصفة مباشرة الى اسعار دون
وجود تدخل من جهاز معقد للسوق ، ويمكن النظر الى الاقتصاد
السوفيتى على انه اقتصاد بدون أسواق بالمعنى الاقتصادى
التقليدى للسوق ، ومعظم الاسعار يتم تحديدها بواسطة الدولة
على أساس التقارير التى يعدها محاسب التكاليف ، ونظرا الى أن
التكاليف تتخذ كأساس لتحديد الاسعار فان المؤلف يقوم بدراسة
طرق حساب التكلفة ، ومشاكل تخصيص النفقات لفترات محاسبية
مستقلة ومشاكل توزيع هذه النفقات على المنتجات المختلفة ، والواقع
أن تخصيص النفقات لفترات محاسبية مستقلة وتوزيع هذه النفقات
على منتجات معينة ، يتطوى على مشاكل نظرية معقدة ، ولذلك
فان المؤلف يقوم بتقييم طرق حساب الاستهلاك وطرق تقويم
الاصول الثابتة ، كما يتناول بالتحليل بعض المشاكل الخاصة
بتوزيع النفقات على المشروعات المختلفة والمنتجات المتعددة
والفترات المحاسبية .

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

والمظهر الثانى من مظاهر المحاسبة فى الاتحاد السوفيتى الذى يكون محل دراسة المؤلف هو مدى فاعلية البيانات المحاسبية كأداة للرقابة الادارية ، اذ تبين السجلات المحاسبية للمشروع جميع نواحي الاداء فى الوحدة الاقتصادية معبرا عن هذه النواحي بقيم مالية ، وتعتبر محاسبة التكاليف ، بصفة خاصة ، أهم الوسائل التى يمكن أن يستخدمها رجال الادارة العليا فى تقييم ومراقبة كافة العمليات للوحدات الاقتصادية الخاضعة لرقابتهم ، وفى الاقتصاد السوفيتى هناك تركيز كبير على هذه الوظيفة المهمة من وظائف محاسبة التكاليف .

كما أن احدى نواحي النشاط المهمة للمشروعات المختلفة والتى يتم مراقبتها أساسا باستخدام البيانات المحاسبية هى نواحي النشاط التى تؤثر فى المخزون السلعى بأنواعه ، ولذلك فإن المؤلف يقوم بدراسة طرق تحديد ومراقبة المخزون السلعى .

ويرتبط ارتباطا وثيقا بوظائف الرقابة ووظائف توفير البيانات والمعلومات ، الكفائية الفنية فى تطبيق المحاسبة نفسها ، فالمحاسبة عن عمليات النظام الاقتصادى تتطلب تخصيص موارد اقتصادية كبيرة . وتعتبر المحاسبة فى حد ذاتها صناعة مهمة بالرغم من تجزئتها بين الصناعات المختلفة ، ولذلك فإن وسائل المعرفة فى المحاسبة تحتل مكانا مهما فى حد ذاتها يشبه المكان الذى تحتله وسائل المعرفة فى أى صناعة أخرى . كما أن فائدة المحاسبة لا تتوقف على أهمية المفاهيم المستخدمة ومدى ارتباط هذه المفاهيم بالنظام الاقتصادى فحسب ، ، وإنما تتوقف فائدة المحاسبة أيضا على الدقة التى يمكن بها اثبات استخدام الموارد الاقتصادية ومدى التفاصيل التى يمكن الحصول عليها ، كما تتوقف أهمية البيانات التى يمكن الحصول عليها باستخدام محاسبة التكاليف على التفاصيل والسرعة التى يمكن بها تسجيل البيانات وتحليلها واعداد التقارير اللازمة للمسؤولين ، ولذلك تناول المؤلف فى كتابه استخدام الوسائل الآلية فى المحاسبة بالاتحاد السوفيتى .

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

وقد دفعنى الى عرض وتحليل هذا الكتاب الاسئلة التي اواجهها بصفتى أحد المسئولين عن تدريس المحاسبة في الجامعات المصرية . فكثيرا ما تثار الاسئلة التالية : هل المحاسبة في الدول الشيوعية مختلفة عن المحاسبة في الدول الرأسمالية ؟ وما هي نواحي الاختلاف ان وجدت ؟ وإذا افترضنا أن هناك اختلافا - فهل هذا الاختلاف في الأسس والمفاهيم ، أم ان هذا الاختلاف ينحصر في الاجراءات والتطبيق العملى ؟ .

ونظرا لان مصادر المعلومات في هذا الموضوع محدودة بدرجة كبيرة ، فقد اعتهدت أساسا في اعداد هذا الملحق على ما ورد في هذا الكتاب من قوانين وتعليمات رسمية صادرة في الاتحاد السوفيتى ، وكذلك ما أشار اليه المؤلف على أنه ورد بمراجع وكتب المحاسبة بالاتحاد السوفيتى ، والى أن تقاح لنا الفرصة لدراسة النظام المحاسبى السوفيتى على الطبيعة ، فمن الضروري الالتجاء الى مصادر المعلومات المتاحة .

وستتناول في هذا العرض ما يلى :

- ١ - الخصائص العامة للمحاسبة السوفيتية .
- ٢ - العلاقة بين محاسبة التكاليف والحسابات الاقتصادية في الاتحاد السوفيتى .
- ٣ - المحاسبة عن الاستهلاك في الاتحاد السوفيتى .
- ٤ - تحقيق الرقابة على المخزون السلمى في الاتحاد السوفيتى .
- ٥ - استخدام الوسائل الآلية في المحاسبة بالاتحاد السوفيتى .
- ٦ - المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة بالاتحاد السوفيتى : تلخيص .

الفصل الأول

الخصائص العامة للمحاسبة السوفيتية

ان الانطباع العام الذى يتركه الكتاب لدى القارئ ، هو أن التطور التاريخي للمحاسبة في الاتحاد السوفيتي يعتبر متحفا غنيا بالتجربة . فمن وجهة النظر الرسمية ، تعتبر المحاسبة السوفيتية في طبيعتها مشابهة للمحاسبة التقليدية في الدول الرأسمالية ، ولكنها لم تكن كذلك دائما ، ففي الفترة التي أعقبت الثورة السوفيتية كانت هناك حالة من حالات عدم التأكد عن الاشكال التي يجب أن تأخذها المحاسبة في دولة شيوعية ، وخلال السنوات القليلة التي أعقبت الثورة السوفيتية ، نحيث المحاسبة التقليدية جانبا بصورة أو بأخرى ، واقتصر الامر على الاحتفاظ بالسجلات التاريخية لتسجيل انتقال السلع والمنتجات المعبأة والمحاسبة عن النفقات المعتمدة في الميزانية . وتنزيل المحاسبة الى هذه الدرجة يرجع بصورة جزئية الى الحالة الاقتصادية التي كانت سائدة في ذلك الوقت ، كما يرجع أيضا الى آراء بعض الكتاب بأن الشيوعية تتضمن نظاما اقتصاديا لا تستخدم فيه النقود ، فمثلا نجد أحد الكتب الصادرة عقب الثورة السوفيتية تتضمن عبارات تحتوى في مضمونها ما يلي :

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

« مشكلة المحاسبة في صورة وحدات عينية في الاقتصاد الاشتراكي ، بتروجراد : ١٩٢١ » .

« يعتقد المؤلف أن سوء الحظ الذي لازمنا في موضوع تنظيم المحاسبة يرجع إلى أن المحاسبة الرأسمالية القائمة الآن قد اعتبرت حلاً للمشكلة . . . أن الدول الشيوعية لا تعتمد على القياس المالى للسلع والخدمات ، وإنما تعتمد على القياس العيني للمنتجات والمواد الأولية ، وبصفة عامة تعتمد على جميع الموارد العينية التي تستخدم في اشباع جميع الاحتياجات . . . ولذلك فنحن نصدر حكم الاعداد على نظام القيد المزدوج في المحاسبة ونؤكد أن هذا النظام وعلم المحاسبة بأكمله قد عاشا أكثر مما يجب في النظام الشيوعى » .

وبطبيعة الحال ، فإن الربط بين المحاسبة على أساس القيد المزدوج وبين القياس المالى للقيمة يعتبر أمراً غير صحيح ، فالأساس في المحاسبة على أساس القيد المزدوج يتوقف على الوصف المزدوج لمجموعة من العمليات ، وفي مبدأ أن كل عملية يجب أن تنعكس في الحسابات بحيث يكون الجانب المدين مساوياً للجانب الدائن ، ومن ثم فإن المتطلب الحتمى الوحيد للمحاسبة على أساس القيد المزدوج هو أن يكون هناك سبب منطقي للوصف المزدوج ووحدة عامة للقياس — مالية أو عينية — تتخذ أساساً لتسجيل العمليات .

وفي الواقع نجد أن في الوقت الذى ساد الاعتقاد بأنه سيتم الاستغناء عن النقود كمقياس للقيمة وأن وحدة العمل Labor Unit ستصبح الأساس في تحديد القيمة ، كانت هناك عدة اقتراحات لتحويل نظام المحاسبة على أساس القيد المزدوج إلى نظام يقوم على أساس قياس القيمة في صورة وحدات عمل

_____ المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

بدلا من وحدات النقد (راجع على سبيل المثال : « المفاهيم العامة للتخطيط والمحاسبة في ادارة وحدات الانتاج والمؤسسات التابعة للمجلس الاعلى للاقتصاد القومى ، موسكو : ١٩١٩ »

A. Gorbachev, *Obshchaya poniatiya ob organizatsii i uchete Khozyaystva predpriyati i uchrezhdenii.*

راجع أيضا : « المحاسبة والهرب من الهلاك ، كييف : ١٩٢١ »
A. Dembo. *Uchet i preodolenie razrukhi*

ومع هذا ، فان هذا النوع من التفكير لم يستمر لفترة طويلة ، فاتباع السياسة الاقتصادية الجديدة ، وتقديم مبدأ «خوزراشيت» المشروح فيها بعد ، واعادة تنظيم الصناعة في سنة ١٩٢١ ، تتضمن بوضوح استخدام المحاسبة التقليدية على أساس قياس القيمة بوحدات نقدية ، وفي سنة ١٩٢٣ أصدر الحزب الشيوعى بياناً يؤيد فيه بوضوح نظام القيد المزدوج وكانت بعض فقرات هذا البيان تشير الى معنى مماثل لما يلى :

« قرارات الحزب الشيوعى بالاتحاد السوفيتى » :

« فى الظروف التى تمر بها حاليا ، فان المراجعة المستقلة والتدقيق الذى يمكن الاعتماد عليه فى التحقق من صحة عمليات المشروعات وعمليات الدولة ، يمكن أن تتم فقط عن طريق النتائج الملموسة كما تتضح من الميزانية العمومية ، وبدون امساك دلائل تشهل الاقتصاد بأكمله من أعلى الى أدنى ، وبدون نظام لمحاسبة التكاليف يتم تصميمه طبقا للأسس العلمية ، ويحدد التكاليف الحقيقية لمنتجات الصناعات المختلفة ، لا يوجد ضمان لعدم الاختلاس أو الاسراف فى استخدام الثروات المؤممة ، وفى حالة اختفاء هذه النظم فان ممتلكات الدولة ستجد منافذ الى الفحول الى ملكيات خاصة » .

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

ومنذ صدور هذا البيان في سنة ١٩٢٣ لم يصدر أى اقتراح بالابتعاد عن المحاسبة على أساس القيد المزدوج ، ولكن هناك اقتراحات وأبحاث في نظرية المحاسبة تقدم من وقت الى آخر . وتبين انه في النهاية ستتم المحاسبة على أساس وحدة العمل بدلا من وحدة النقد ولكن من المسلم به الان في الاتحاد السوفيتي أن استبدال النقود بوحدات العمل كأساس للمحاسبة لن يؤدي الى الاستغناء عن أمساك الدفاتر طبقا لنظام القيد المزدوج .

وعملية اقلية المحاسبة الرأسمالية لخدمة الاقتصاد السوفيتي المخطط ، أصبحت ميسورة بدرجة كبيرة بفضل اتباع مبدأ « خوزراشيت » في الادارة السوفيتية . وطبقا لهذا المبدأ تعطى للوحدات الاقتصادية صفة للشركات وتخول سلطات استخدام الموارد المخصصة لها ، وإبرام العقود ، والقيام بمختلف نواحي النشاط الاقتصادي ، ويتم تسوية معاملات الوحدة الاقتصادية مع باقى الوحدات الاقتصادية الاخرى باستخدام النقود ، وبصفة عامة فانه من المفروض أن تغطى جميع النفقات الخاصة بالوحدة الاقتصادية من الإيرادات التي تحققها هذه الوحدة ، ولذلك فانه من القاحية المحاسبية البحتة ، تختلف الوحدة الاقتصادية في الاتحاد السوفيتي اختلافا يسيرا عن المشروع الرأسمالي ، ويمكن المحاسبة عن عمليات الوحدة الاقتصادية في الاتحاد السوفيتي باستخدام مجموعة الحسابات التقليدية المعروفة ، ويتم ادارة جميع وحدات الانتاج تقريبا في الاقتصاد السوفيتي طبقا لمبدأ « خوزراشيت » ، ومع هذا فان الطبيعة الخاصة المميزة للوحدات الاقتصادية في الاتحاد السوفيتي ينعكس أثرها على الاستقراء والتفسير والمغزى الاقتصادي للارقام التي تظهرها المحاسبة ، فالمشروع السوفيتي يحقق أرباحا وتبين حسابات النتيجة للمشروع

_____ المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

مقدار هذا الربح ، ولكن ترجمة وتقييم الربح يختلف في المشروع السوفيتي عنه في المشروع الرأسمالي بسبب اختلاف درجة استقلالية المشروعات في النظامين ، كما أن كيفية التصرف في هذا الربح تختلف في النظامين ، وبالإضافة الى هذا فإن أنواع القيمة التي تعبر عنها أرقام المحاسبة في النظام السوفيتي تختلف عن أنواع القيمة التي تعبر عنها الأرقام المحاسبية في النظام الرأسمالي ، فالميزانية العمومية للمشروع السوفيتي لا تبين أى قيمة للأرض أو الموارد الطبيعية الأخرى التي يستخدمها المشروع نظرا الى أن القيمة في نظر السوفيت لا تشمل الأرض والموارد الطبيعية الأخرى ، ومع هذا ، فإن أسس المحاسبة الرأسمالية المستخدمة في النظام السوفيتي دون أى صعب تذكر .»

وبغض النظر عن أوجه التشابه هذه بين المحاسبة السوفيتية والمحاسبة الرأسمالية ، فإن الأولى تبين بوضوح أثر التخطيط المركزي والرقابة المركزية ، وكما يبين الكتاب السوفيتي فإن المحاسبة في الاقتصاد المركزي المخطط تتوقف عن كونها أداة للوفاء باحتياجات كل مشروع على حدة لأغراض الإدارة الداخلية وتتسم بخاصية أكثر عمومية وهي توفير المعلومات اللازمة لتحقيق التخطيط والرقابة من أعلى ، فالمخططون يحتاجون الى كمية هائلة من البيانات والمعلومات لأغراض التخطيط المركزي . كما أن من يخطط بهم متابعة الخطة الموضوعة ، يجب أيضا أن تتوافر لديهم بيانات ومعلومات تفصيلية عن الاداء الفعلي ، وفي مثل هذه الحالة يكون من الضروري تصميم النظام المحاسبي لتوفير البيانات بالشكل الذي تتطلبه السلطات المركزية القائمة على شؤون التخطيط والرقابة ، كما أن المفاهيم والمصطلحات والتبويطات

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

المستخدمة في الوحدات الاقتصادية ، يجب أن تتفق مع المفاهيم والمصطلحات والتبويبات التي تخدم المخططين والقائمين بعمليات المتابعة . ويمكن ايضاح هذه النقطة بمثال عن نظام المحاسبة عن الاجور . فاحد الارقام التجميعية التي يهتم بها المخططون بدرجة كبيرة ، هو مقدار المدفوعات النقدية الكلية للجمهور ، ومهما كان النظام المحاسبي الذي يجده المشروع مناسباً لتبويب النفقات الخاصة به لاغراض الادارة الداخلية ، فانه من الضروري أن يتم تصنيف دليل الحسابات في هذا المشروع بحيث يمكن تمييز المدفوعات النقدية للجمهور ، وبالمثل حتى يمكن تحقيق الرقابة ، فان تقارير المحاسبة عن العمليات الفعلية لا يمكن أن تستخدم كأساس لمتابعة الاداء ومقارنة النتائج الفعلية بالخطط الموضوعية الا اذا كانت تبويبات التكاليف الفعلية وتخصيص هذه التكاليف ، متفقة تماماً مع القواعد المتبعة في تصنيف ووضع الخطط المختلفة .

وحتى يمكن الوفاء بهذه الاحتياجات التي تنشأ في الاقتصاد المخطط ، فان اجراءات المحاسبة في المشروعات السوفيتية تسير على قواعد وأسس يتم تحديدها بواسطة سلطة مركزية عليا ، كما انها تتصف بدرجة عالية من التوحيد والتنميط .

وترجع أولى الخطوات المتخذة لتوحيد وتنميط اجراءات المحاسبة في الاتحاد السوفيتي الى سنة ١٩٢٦ ، اذ أصدر المجلس الاعلى للاقتصاد القومي USNEH تعليمات باتباع نظم موحدة لمحاسبة التكاليف في قطاعات معينة من الاقتصاد القومي ، كما تم في سنة ١٩٢٦ اتباع قواعد موحدة لتصوير الميزانية العمومية وتقييم كل بند من بنود المركز المالي ، وقد تم في اوائل الثلاثينيات وضع اول خطة لدليل حسابات موجد للمشروعات الصناعية في

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

الاتحاد السوفيتي ، كما أن أهم حركة لإعادة تصميم النظام المحاسبي ليلائم احتياجات التخطيط المركزي ، تمت أيضا في أوائل الثلاثينيات مع بدء التركيز على الصناعة ، فبمقتضى القرارات الصادرة في ٩ مايو سنة ١٩٢٩ و ١٧ ديسمبر سنة ١٩٣١ ، تكونت لجنة الجوس (حل محلها فيما بعد الجهاز المركزي للمحاسبات الاقتصادية القومية) وعهد إليها بمهمة وضع « نظام موحد للمحاسبة عن العمليات في الاقتصاد القومي » بحيث يؤدي هذا النظام إلى أدماج وتوحيد جميع نظم امساك الدفاتر على أساس مجموعة موحدة من المستندات الاصلية في أى من الوحدات الاقتصادية ، كما أصبح من مهام هذه اللجنة (وقد حل محلها فيما بعد الجهاز المركزي للمحاسبات الاقتصادية القومية) مراجعة واعتماد جميع التعليمات الخاصة بالمحاسبة وجميع النماذج المحاسبية التي تقدمها الوحدات الاقتصادية ، وقد تطلبت التشريعات الأخرى الصادرة في هذا الوقت أن تقوم كل وحدة اقتصادية بإنشاء إدارة مستقلة للمحاسبة يرأسها محاسب يكون مسئولا عن تنفيذ التعليمات التي تصدر إليه من أعلى ، كما تم تحديد سلطته ومسئوليته تحديدا تاما ، وقد استبدل بمعظم هذه التشريعات تشريعات أخرى حديثة ، كما أن وزارة المالية بالاتحاد السوفيتي أصبح لها سلطة اعتماد جميع التشريعات المتعلقة بالمحاسبة ، ولكن المبادئ العامة الخاصة بوضع الاجراءات المحاسبية المتبعة تحت رقابة سلطة مركزية بقيت كما هي من أوائل الثلاثينيات حتى وقتنا هذا .

ويعتبر صيغ المحاسبة في المشروعات المختلفة بصيغة التوحيد أمرا حتميا تتطلبه طبيعة النظام الاقتصادي في الاتحاد السوفيتي .

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

وان كان المؤلف يرى أن هذا التوحيد قد أدى إلى آثار عكسية على مستوى الوحدات الاقتصادية بأن أصبح النظام الموحد أداة للرقابة الخارجية وقلل من المرونة التي تجعل من النظام المحاسبي أداة فعالة للإدارة على مستوى الوحدة الاقتصادية .



الفصل الثانى

العلاقة بين محاسبة التكاليف والحسابات الاقتصادية فى الاتحاد السوفيتى

من البديهي أن كفاية أو غائدة النظام المحاسبى تتوقف على الاهداف التى يخدمها ، ونوع التنظيم الموجود ، والمجال الذى يعمل فيه النظام ، ولما كان المجال الذى تستخدم فيه محاسبة التكاليف فى الاتحاد السوفيتى يختلف كلية عن المجالات التى تستخدم فيها محاسبة التكاليف فى اقتصاديات الدول التى تعتمد على جهاز السوق ، فإن الخطوة الاولى يجب أن تكون وصف هذا المجال وشرح المتطلبات المرجوة من محاسبة التكاليف فى الاتحاد السوفيتى .

واحد الصفات المهمة المميزة للاقتصاد السوفيتى هو أن نظام الاسعار بأكمله تقريبا يتم تحديده على أساس أرقام المحاسبة فقط ودون تدخل من أى جهاز معقد للسوق ، ويرى مؤلف الكتاب أنه ، لأغراض متعددة ، يكون من المفيد أن ننظر الى الاقتصاد السوفيتى كشركة واحدة عملاقة تضم جميع أنواع النشاط الإنتاجى تقريبا فى الاقتصاد القومى ، واعتبار الاقتصاد السوفيتى كوحدة واحدة من وجهة النظر المحاسبية ، يقوم على أن الاتصال بين الأجزاء المتعددة للاقتصاد القومى يتم عن طريق التوجيه والإدارة المركزية بدلا من جهاز السوق فى الدول الرأسمالية . فوحدات الإنتاج المختلفة فى الاتحاد السوفيتى ليست مستقلة بالنسبة الى عملياتها والقرارات التى تتخذها ، ولكن يفترض أنها خاضعة لمشيئة وإدارة واحدة ، كما أن العمليات التى تحدث بين الوحدات

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

الاقتصادية في الاتحاد السوفيتي لا تكون عبارة عن تفاعل بين قوتين منفصلتين كما يحدث في النظام الرأسمالي ، وانما تشبه هذه المعاملات - كما يقول المؤلف - تعامل اليد اليسرى مع اليد اليمنى ، وتظهر حدود هذه الشركة عندما تتعامل مع الجمهور ومع الشركات في البلدان الاخرى لان هذه المعاملات تخضع الى حد بعيد لجهاز السوق بدلا من خضوعها للتوجيه الاداري المركزي .

ومحاسبة التكاليف في هذه الشركة العملاقة الافتراضية تختلف في أساسها وترتبط بعلاقات مختلفة بالنسبة للعمليات الحسابية الاقتصادية وتخصيص الموارد عما هو الحال في الاقتصاد الرأسمالي . ففي النظام الاخير نجد ان محاسبة التكاليف هي أداة لخدمة أهداف الشركات الخاصة وليس هناك أي فائدة من تقييم محاسبة التكاليف خارج حدود الوحدة الاقتصادية في النظم الرأسمالية ، ولذلك فان مفهوم التكلفة على مستوى الوحدة الاقتصادية هو المفهوم الوحيد في الاقتصاد الرأسمالي ، وترتبط محاسبة التكاليف في النظم الرأسمالية ارتباطا غير مباشر بعملية تخصيص الموارد ، وليس هناك أي معنى للتساؤل عما اذا كانت التكلفة - كما يتم حسابها على مستوى الوحدة الاقتصادية تتفق مع التكلفة من وجهة نظر الاقتصاد القومي حتى يمكن اتخاذها كأساس للقرارات الحكيمة على مستوى الاقتصاد ككل .

وتتضمن التصرفات الرشيدة في الاقتصاد الرأسمالي سؤاليين منفصلين : فرجال الاقتصاد يهتمون بمدى الكفاية في هيكل السوق بالدرجة التي يؤثر بها هذا الهيكل في تخصيص الموارد ، ومفهوم القيمة في النظريات الاقتصادية هو الاسعار أو الائتمان ، ويهتم المحاسبون بمدى كفاية المحاسبة ، بمعنى أن اهتمامهم عند تقييم محاسبة التكاليف ينصب على ما اذا كان هذا النظام يمكن المشروعات من أن تكون وحدات تعمل على تحقيق أقصى أرباح ممكنة طبقا لافتراضات الاقتصاديين . وبالرغم من أن كلا السؤالين يجب أن

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

يكونا محل اعتبار عند تقييم اقتصاد السوق ، الا انه من الممكن مناقشة كل منهما مستقلا عن الآخر . أما في الشركة الواحدة الافتراضية التي تشمل الاقتصاد السوفيتي بأكمله ، فان هذا التمييز بين الاسعار وبين التكاليف يتلاشى ، وبصفة رسمية ، من الممكن تمييز نوعين من انواع القيمة بحسب ما اذا كان ذلك يشمل ارقام التكلفة المحسوبة بواسطة المحاسبين عن النشاط الداخلى للمشروع أو تلك التى تلصق بعمليات المشروع ، ومع هذا فانه من وجهة نظر أعلى وأعم وأشمل ، وجهة نظر الادارة المركزية في موسكو ، فان هذا التمييز ليس له معنى ، فهو لا يقوم على أساس التمييز بين سلوك السوق وبين المفاهيم المحاسبية المتبعة في الوحدات الاقتصادية ، وانما يقوم فقط على أساس ما اذا كانت القيمة المحددة لسلعة معينة قد تم حسابها على أساس قاعدة محاسبية مطبقة على مستوى الوحدة الاقتصادية ، أو على أساس مفهوم محاسبى صادر عن المحاسبين في الادارة المركزية ، فمثلا يتم تحديد تكلفة الفحم باستخدام القواعد المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية ، بينما يتم تحديد سعر الفحم على أساس قواعد محاسبية صادرة عن مستويات أعلى من المستويات الادارية في الوحدة الاقتصادية . ويعتمد تحديد الاسعار أساسا على البيانات المحاسبية ، فعملية التسعير في الاقتصاد السوفيتي عبارة عن عملية اضافة للتكلفة التى تظهرها الوحدة الاقتصادية ، وتتم هذه الاضافة عن طريق سلطات أعلى من السلطة في الوحدة الاقتصادية .

ونتيجة للنظر الى الاقتصاد السوفيتي بهذا المعنى ، فان الاسئلة المتعلقة بالحكمة في حساب التكاليف لا يمكن تقسيمها تقسيما فاصلا بين المحاسب والاقتصادى ، فالمشكلة تمثل حدودا مشتركة يحس فيها كل من المحاسب والاقتصادى أن الأرض غسيرة مألوفة ، وأن الأدوات والمفاهيم التقليدية غير مناسبة ، فالاقتصادى مثلا سيجد من الصعب تطبيق أفكاره من القيمة في نظام يفتقر الى الاسواق ويتم تحديد الاسعار فيه طبقا لاجراءات محاسبية معينة ، وعلى العكس من ذلك ، فان المحاسب عندما يعالج وحدة اقتصادية ضخمة

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

تشمل الاقتصاد بأكمله ، يجب أن يضيف جرعة كبيرة من النظرية الاقتصادية الى مفاهيمه ونظراته الى محاسبة التكاليف كأداة على مستوى الوحدة الاقتصادية ، وبذلك يمكنه الخروج بمحاسبة التكاليف من نطاق الوحدة الاقتصادية الى نطاق أعم وأشمل وهو نطاق الاقتصاد ككل .

التخطيط الرشيد والسدور الذى

تؤديه الارقام القياسية للقيمة

عند ترجمة وتقييم نظام محاسبة التكاليف السوفيتى ، فان المهمة الاولى هي ايضاح اهداف محاسبة التكاليف في الاقتصاد السوفيتى وتبيان العلاقة بين هذه الاهداف وبين المشكلة العامة في الحسابات الاقتصادية ، وبالنظر الى هذا الموضوع في اوسع مفهوم ، فان مشكلة المخططين السوفيت هي « المشكلة الاقتصادية العالمية » أى مشكلة تحقيق افضل تخصيص ممكن للموارد النادرة . فمن ناحية ، يواجه المخططون السوفيت مجموعة من احتمالات الانتاج الممكنة على أساس الامكانيات المتوافرة والموارد المتاحة ، ومن ناحية أخرى ، يواجهون اهدافا يراود تحقيقها . والتصرف الاقتصادي الرشيد يعنى تحقيق أقصى ما يمكن في المعنى الحدى ، ويتحقق التخطيط الاقتصادي الامثل ، أو بمعنى آخر من الممكن تحقيق التوازن الاقتصادي عندما تكون معدلات الاحلال الحدية بين المنتجات النهائية المفضلة مساوية لمعدلات التحويل الحدية لهذه المنتجات كما يتضح من إمكانيات الانتاج المتاحة ، ومن الواضح ، أن معظم جهاز النظرية الحديثة للقيمة ينطبق على الاقتصاد السوفيتى ، كما أن هناك مجموعة من القيم لجميع مكونات الانتاج النهائية مرتبطة بالتخصيص الامثل للموارد ، وعلاوة على هذا ، فإن وضع أسعار افتراضية على أساس التوازن الاقتصادي طبقا لوظيفة الانتاج يؤدي الى تحديد مقادير القيمة والتكلفة للانتاج

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

الوسيط والموارد الأولية ، وفي رأى المؤلف ، أنه يجب تصميم قواعد التسعير والمحاسبة بحيث تكون القيمة والتكلفة التى يتم حسابها على أساس هذه القواعد متفقة تقريبا مع القيمة والتكلفة على أساس تحقيق التوازن الاقتصادى الأمثل .

ومن الممكن ، من الناحية النظرية ، معالجة مشكلة التخصيص الأمثل للموارد فى الاتحاد السوفيتى دون الرجوع الى أى قيم مالية . فإذا تيسر لسلطات التخطيط المركزى الحصول على المعلومات الكافية الخاصة بإمكانيات الانتاج فى الاقتصاد السوفيتى ، مثل وجود جداول تفصيلية للمدخلات والمخرجات أو بعض النماذج التخطيطية الأخرى للانتاج ، فإنه من الممكن تحديد معدلات التحويل الحدية بين المنتجات النهائية فى صورتها العينية ومقارنة هذه المعدلات بمعدلات الاحلال الحدية لهذه المنتجات والتى من الممكن أن تشتق من معايير التفضيل فى الاتحاد السوفيتى ، وعلاوة على هذا ، فإنه من الممكن وضع خطة لتخصيص الموارد فى صورة عينية أو فى صورة وحدات فنية قياسية على ضوء العلاقات الفنية للانتاج . وبديهي أنه فى مثل هذه الحالة ، فإن نوع القيمة التى يتم تحديدها للانتاج الوسيط والموارد الأولية تعتبر بمثابة عجلة خامسة ، وستكون هناك مجموعة من الأرقام القياسية للقيمة يتضمنها الحل الأمثل لمشكلة تخصيص الموارد ، ولكن هذه الأسعار لن يكون لها أى قيمة تخطيطية واضحة ، ويمكن أن يتم الصفاق بأسعار بالسلع عند كل نقطة من نقاط تحويل المنتجات ، ولكن نظرا إلى أن هذه الأسعار لن تؤثر فى أى قرار تخطيطى ، فإنه من الممكن أن يتم تحديد هذه الأسعار بطريقة أو بأخرى دون أن يكون لذلك أى تأثير على عملية التخطيط ، وإذا كانت الأسعار تعتبر عجلة خامسة ، فإن نظام القيد المزدوج ونظام محاسبة التكاليف يعتبر بمثابة عجلة سادسة بالنسبة لعمليات التخطيط ، فمزال من الممكن أعداد تقارير محاسبية ، ولكن إذا كان المخططون قد قاموا بعملهم على أساس المعايير الفنية الدقيقة للانتاج فإن محاسبة التكاليف

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

وأائدة من ناحية قياس التكاليف بالمقارنة مع المنافع كأساس لاتخاذ القرارات الاقتصادية (بالرغم من أن محاسبة التكاليف في صورتها الحالية لا زال من الممكن استخدامها كأداة للرقابة) وقد يكون من المفيد تجميع بيانات عن التكاليف التاريخية حتى يمكن للمخططين مراجعة دقة التخطيط . ولكن قد يكتشف أن هناك تناقض نتيجة وجود أخطاء في عملية التخطيط ، ومن وجهة النظر الاقتصادية ، فإن التكاليف الحقيقية هي تكاليف الفرص البديلة ، وليس هناك وسيلة في محاسبة التكاليف التقليدية للمحاسبة عن التكاليف في صورة الفرص الضائعة .

وبالرغم من أركان اتباع هذا الأساس المعنى لعملية تخصيص الوارد من الناحية النظرية ، فإن المؤلف يرى أنه غير متاح للسوفيت في الوقت الحاضر على الأقل اتباع هذا الأساس ، وحقيقى أن السوفيت يقومون بجزء كبير من عمليات التخطيط في صورة عينية بهدف أحداث توازن في استخدام المواد الأولية وتخصيص القوى العاملة ، ولكن المؤلف يرى أن هذا النوع من التوازن المعنى يهتم في الحقيقة بالتنسيق التبادلى بين أجزاء الخطة الشاملة ، ولكنه لا يرتبط بمشكلة التخصيص الأمثل للموارد النادرة . وطبقا للمؤلف ، فإن اتخاذ قرارات في مستوى أعلى من مستوى الوحدة الاقتصادية ، يجعل من الممكن للمخططين أن يتفاوضوا عن بعض مقاييس الاسعار ، ويقوموا بتوسيع مجال المفاضلة بين البدائل على أساس فنى يحد . ويمكن ايضاح أحد الأمثلة للتفاوض عن الاسعار في سبيل تحقيق التوازن المعنى الأمثل ، بالرجوع الى أحد الكتب التى تقوم بوصف الحسابات الاقتصادية الخاصة بتخطيط عمليات أحد المصانع التى تقوم باستخلاص المعادن من خامات المناجم « تخطيط مصانع استخلاص المعادن ، موسكو : ١٩٥٢ » .

K.A. Razumov, *Proektirovanie obogatitelnykh*

fabrik : Moscow, 1952.

وفي هذه الحالة يجب أن يحدد المخططون نقطة الكفاية التى لا يمكن بعدها استخدام خامات المنجم لتحقيق أرباح . وبديهي أن التكلفة

_____ المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

للوحدة من المعدن المستخلص ترتفع كلما قلت نسبة المعدن في الخامة ، وقد يبدو أنه لا يمكن تخطيط عمليات مصنع استخلاص المعادن على أساس خامات منجم فقير بالدرجة التي تزيد فيها تكلفة استخلاص المعدن عن سعر بيع هذا المعدن ، ولكن نظرا الى أن المخططين يدركون أن سعر بيع المعدن المستخلص قد لا يكون معيارا موضوعيا للقيمة ، فانهم يقومون بتحديد ما اذا كان يتم استغلال خامات منجم معين أم لا على أساس العملية المتكاملة لاستخراج المعدن وتحويله الى منتج نهائي ، وبالنظر الى الانتاج من المعدن ومع أخذ تكاليف استخراج المعدن في الحسبان ، فان عملية استخلاص المعدن من الخامات تمتد الى أدنى نقطة ممكنة تؤدي الى أى وفورات في الموارد بالنسبة الى العملية بأكملها وليس عند نقطة استخراج الخامات التي تحتوى على المعدن لحسب .

ومع هذا فان القياس المالى يجب أن يدخل في كل قرار اقتصادى عند نقطة معينة في عمليات الحساب الاقتصادى ، ويحتم استخدام القياس المالى للتكاليف والارباح استحالة وجود تخطيط مركزى مطلق ، فنظرا الى أن أى مخطط لا يكون فى هيئة التخطيط المركزى لن يمكنه الحكم على الآثار التي تترتب على اختياره بين البدائل المتاحة بالنسبة الى تحقيق أقصى ما يمكن للاقتصاد ككل (أقصى ما يمكن تحقيقه بالنسبة الى أهداف الدولة) فيجب أن يقوم بالمفاضلة بين البدائل على أساس تحقيق أقصى ما يمكن بصفة جزئية ، وهذا يتطلب اجراء الحسابات الاقتصادية على أساس الأرقام القياسية العامة للتكلفة والقيمة ، ومثل هذه الظروف هي التي تجعل من المحتم على ادارة الوحدة الاقتصادية أن تضع نظاما لحاسبة التكاليف .

ويعتقد بعض الدارسين للنظام السوفيتى وجهة النظر التي تقول بأن عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية فى الاتحاد السوفيتى تعتمد اعتمادا طفيفا جدا على الاسعار ، ويبرزون بصفة خاصة

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

القيود التي تفرضها عملية التخصيص العيني للموارد والتخطيط من أعلى على الادارة في المشروعات المختلفة والتركيز على المفاير غير المالية عند تقييم أداء الادارة في الوحدات الاقتصادية المختلفة ، ويرى المؤلف ان هناك بعض الحقيقة في ذلك ، ولكن موضوع عدم أهمية الاسعار قد يكون محل مبالغة ، فالادوات التي تؤثر بها الاسعار في الاقتصاد السوفيتي تختلف عن الادوات في اقتصاد السوق ، ولكن ذلك لا يعنى ان الاسعار ليس لها تأثير ، بل الحقيقة ان الاسعار تؤدي دورا في تحقيق التوازن الكمي في الاقتصاد السوفيتي يختلف عن الدور الذي تؤديه الاسعار في اقتصاد السوق ، وبصفة عامة ، فان الدرجة التي يسمح بها للوحدات الاقتصادية بتحديد برنامج الانتاج على أساس الحسابات السعرية تكون محدودة جدا . ولكن المخططين في مستويات مختلفة يعتمدون على الحسابات السعرية في تحديد أي برنامج انتاجي ، وفي ظل هذا النظام لا يتم تحديد كميات الانتاج المعروضة على أساس استجابة المنتجين للأسعار السائدة ، وإنما يتم تحديد الكميات المعروضة على أساس تجميع أو حصر الطلب على المنتجات المختلفة بواسطة السلطات المركزية وتحديد كمية الانتاج على أساس الطلب الكلي ، وبعد ذلك يتم تخصيص أو توزيع الانتاج الكلي على المنتجين . ومن ثم فان التوازن الكمي في النهاية يكون قائما على أساس الاستجابة للأسعار . وبالرغم من جميع مظاهر النظام التي تتداخل مع عملية الاعتماد على الاسعار كأساس لاتخاذ القرارات ، فانه مما لا يمكن انكاره ان المخططين في جميع المستويات يواجهون باستمرار عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة ، والاستجابة الطبيعية هي المفاضلة بين البدائل المتاحة على أساس عمليات الحساب في ضوء مالية ، وتعتبر عملية المفاضلة بين أشكال الانتاج أحد الموضوعات الهامة في الكتابات الفنيهة السوفيتية ، وتتم المفاضلة بين أشكال الانتاج على أساس ترجمة اثر البدائل المختلفة على التكاليف المنتظرة .

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

والسؤال الذى يجابهنا الان هو : كيف يمكن صياغة قواعد محاسبة التكاليف بحيث يمكن استخراج البيانات التى تستخدمها الإدارة فى الوحدات الاقتصادية بالاتحاد السوفيتى والتى يستخدمها المخططون فى المستويات العليا وحتى يمكن تحديد قوائم أسعار للمنتجات والخدمات بحيث يمكن الاعتماد على هذه القوائم فى اتخاذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية النادرة ؟ وللإجابة عن هذا السؤال ننتقل الى موضوع معايير التكلفة والتسعير .

معايير التكلفة والتسعير :

ان الصعوبة الرئيسية فى تحديد نوع بيانات التكاليف التى يجب أن يوفرها نظام التكاليف السوفيتى ، تنبشاً نتيجة لوجود عدة مفاهيم للتكلفة ، وكل من هذه المفاهيم يعتبر صحيحاً من الناحية الاقتصادية فى مواقف معينة . والاختيار بين بدائل مفاهيم التكاليف يتوقف على القرار الذى يتخذ فى موقف معين والاهداف المراد تحقيقها ، فإذا كان الهدف من التسعير على أساس التكلفة هو تخصيص الموارد فى الاجل القصير ، فإن التكلفة يجب أن تعكس الندرة الحالية ، أما إذا كان الهدف من التسعير هو تخصيص الموارد لمدة طويلة فى المستقبل ، فإنه يجب التغاضى عن التغيرات فى التكلفة فى الاجل القصير ، وإذا كان القرار خاصاً بتحديد سياسة عامة عند مستوى عال فى الهيكل الاقتصادى ، كالاختيار بين نوعين من انواع الوقود مثلاً ، فقد يكون من الممكن التغاضى عن الاختلاف فى التكلفة بين منتجى النوع نفسه من الوقود . وعلى العكس من ذلك ، إذا كان القرار خاصاً بتحديد الكميات التى ينتجها كل مصنع فى الاجل القصير لتحقيق هدف محدد لإنتاج الوقود ، فإنه لا يمكن التغاضى عن اختلاف التكلفة بين منتج وآخر . وبالنسبة الى بعض القرارات ، يكون التغاضى عن التكاليف الثابتة والتركيز على التكلفة المتغيرة اجزاء تسليمياً ، ولكن لا يمكن

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

التغاضي عن التكاليف الثابتة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالنمو الاقتصادي وتخصيص الموارد في الاجل الطويل ، ومع الأخذ في الاعتبار طبيعة وظروف الوحدات الاقتصادية في الاتحاد السوفيتي ، فأي أنواع التكاليف تعتبر أكثر ملاءمة ، وإلى أي مدى يجب أن تحاول الوحدات الاقتصادية استخراج جميع الأنواع ؟ وبالرغم من أنه لا يمكن الإجابة عن هذا النوع من الأسئلة بتحديد قاطع ، إلا أنه من الممكن ايضاح بعض خصائص الاقتصاد السوفيتي التي تؤثر في تحديد مفهوم التكلفة المناسب .

فأولاً - من الواضح أن النظام السوفيتي للتسعير وتحديد التكلفة يجب أن يشبع حاجات أخرى إلى جانب المساعدة في اتخاذ القرارات ، فهو يعتمد أساساً على التخطيط المركزي ، ولذلك يكون من المرغوب فيه المحافظة على ثبات الأسعار خلال فترة زمنية طويلة وفي المناطق المشاسعة بالاتحاد السوفيتي ، وهذا هدف لا يمكن التغاضي عنه لتسهيل التخطيط المركزي والرقابة من أعلى .

وثانياً - فإن السوفيت لا يعهدون بعملية تخصيص الموارد في الاجل القصير لجهاز الاسعار ، وإنما يعتمدون بدرجة طفيفة جداً على الاسعار لتحقيق التوازن بين العرض والطلب في الاجل القصير ، وهذا صحيح بصفة خاصة بالنسبة إلى قرارات الانتاج ، فاستخدام الطاقة الانتاجية وتحديد الهيكل الانتاجي يتأثران بالاسعار بدرجة طفيفة ، والحد من وظيفة الاسعار بهذه الكيفية يؤدي إلى عدم امكان استخدام النموذج التقليدي لاسعار السوق المستخدم في الاقتصاد الرأسمالي لاستنتاج نتائج محسدة عن معاني التكلفة .

ويكون أثر الاسعار في القرارات الاقتصادية في الاتحاد السوفيتي أكثر وضوحاً في مجال القرارات المتعلقة بالاجل الطويل

_____ المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

نسبيا التي تتخذها سلطات التخطيط العليا . فكثير من القرارات المتعلقة بالاختيار بين أنواع المواد الأولية ، وتحديد حجم وسائل النقل ، ودرجة احلال الآلات محل القوى العاملة ، والمفاضلة بين البدائل المختلفة ، جميعها قرارات تتخذ للاجل الطويل بواسطة المخططين فوق مستوى الوحدة الاقتصادية . فكثيرا ما يحدد موقع المصنع وتصميمه الداخلى وتجهيزه الآلى مثل هذه القرارات لمدة طويلة في المستقبل ، ويؤدى الى التفاضى عن المفاضلة بين أنواع الانتاج الجارى أو الانتاج فى الاجل القصير .

وأخيرا ، يجب أن نؤكد أن الاقتصاد السوفيتى يتميز بالنمو السريع والاستخدام الكثيف للطاقة الانتاجية ، وهذه الحقيقة تؤدى الى وضع بعض التحفظات على التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وبين التكلفة فى الاجل الطويل والتكلفة الحدية ، التى قامت بدور مهم فى نظرية التسعير فى النظام الاشتراكى فى الثلاثينيات . ففى الاقتصاد السوفيتى ، فان القائمين على اتخاذ قرارات الانتاج التى تتطلب استخدام القوى المحركة يجب أن يكون الاساس فى قرارهم هو متوسط التكلفة فى الاجل الطويل بدلا من التكلفة الحدية للقوى المحركة ، نظرا الى أن الاحتياجات من القوى المحركة لن تقابل عن طريق زيادة الطاقة الانتاجية الموجودة فعلا حيث تكون التكلفة الحدية منخفضة ، وانما ستقابل هذه الاحتياجات بانشاء طاقة انتاجية جديدة ، وهذه المناقشة العامة تنطبق على الكثير من الحالات الاخرى . وجميع هذه الحالات تؤدى الى الاعتقاد بأن التركيز يجب أن يكون على المفاهيم العامة للتكلفة مثل التكلفة الكلية ، والتكلفة فى الاجل الطويل ، والتكلفة المتوسطة .

وبتلخيص المناقشة السابقة ، يمكن القول بأن نظام محاسبة التكاليف السوفيتى يشبه فى الواقع نظام محاسبة التكاليف الذى يتم تصميمه بواسطة الادارة المركزية لشركة واحدة تشمل

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

الاقتصاد بأكمله لخدمة أهداف الإدارة المركزية . وتشمل هذه الأهداف تحديد مجموعة من الأرقام القياسية للتكلفة بالنسبة إلى جميع مكونات الإنتاج لخدمة أهداف الحسابات الاقتصادية ، وأرقام التكاليف الناتجة تعكس مستويين للمحاسبة : (١) كل مشروع ، يقوم باستخراج تكلفة المخرجات الخاصة به على أساس تكلفة المدخلات التي يحصل عليها من الوحدات الإنتاجية الأخرى ، (٢) ومع هذا فإن التكاليف التي تنتج في النهاية تتضمن أكثر من مجرد تجميع وتخصيص تكاليف المدخلات أثناء تدفق السلع خلال العمليات الإنتاجية ، فعند نقاط متعددة في النظام تقوم الإدارة الرئيسية بتعديل التكلفة التي يتم حسابها بواسطة المشروعات عن طريق إضافة أعباء جديدة إلى هذه التكلفة وعن طريق معالجة الاختلافات في الأسعار وفي التكاليف عند نقطة تحويل المنتجات والتكلفة من وحدة اقتصادية إلى أخرى .

المحاسبة فوق مستوى المشروع

أو خارج نطاق الوحدة الاقتصادية :

تتم بعض نواحي النشاط الاقتصادي في الاتحاد السوفيتي عن طريق السلطات المركزية ولا تترك للوحدات الاقتصادية . ويمكن تلخيص نواحي النشاط هذه في وظيفتين أساسيتين : فأولا - نجد أن السلطات المركزية تقوم ببعض نواحي النشاط التي لا يمكن تخصيصها لشركات « خوزراشيت » مثل الإدارة المركزية ، والأبحاث ، وتوفير بعض الخدمات العامة ، وثانيا - فإنها تشارك مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية في تحديد كيفية التصرف في الأرباح .

وتستخدم السلطات المركزية مجموعة من الحسابات لتسجيل نفقات الإنتاج والتصرف في الدخل ، ويطلق السوفيت على هذه المجموعة من الحسابات لفظ الخطة المالية ، وهي تتكون من

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

جزأين رئيسيين : (١) ميزانية الدولة ، (٢) الحسابات الموحدة للدخل والانفاق لجميع المشروعات . ولكن هذه المجموعة من الحسابات لا تميز بين الانفاق الجارى والانفاق الاستثمارى ، وإنما يتم ادماج النوعين فى مجموعة واحدة من حسابات الانفاق . ويتم تحميل النفقات الخاصة بنواحى النشاط التى تقوم بها السلطات المركزية للمنتجات المختلفة باتباع وسيلتين : (١) الاعباء التى تفرضها السلطات المركزية على المشروعات المختلفة فى مقابل القيام ببعض الخدمات ، (٢) الفرق بين تكاليف المخرجات كما يتم حسابها على مستوى الوحدة الاقتصادية واسعار تحويل هذه المخرجات عندما تستخدم كمداخلات بالنسبة الى وحدة اقتصادية أخرى .

المحاسبة عن الاجور :

يعتبر مستوى وهيكمل الاجور فى الاتحاد السوفيتى المحسنة الاساسى للتكلفة ، وتحدد الحكومة مقاييس للاجور يجب ان تلتزم بها المشروعات ، كما ان انتقال العمال من حرفة الى أخرى يكون عرضة للتقييد بدرجة ما فى بعض الاحيان ، وتحدد الحكومة لمعظم الصناعات سلسلة من مقاييس الاجور تبين معدلا أساسيا للاجور اليومية للعمال فى كل فئة من فئات العمال حسب المهارة ، ويسمح للعامل بالانتقال من فئة الى أخرى للحصول على أجر أعلى ، وحوالى ٧٥٪ من عمال الصناعة فى الاتحاد السوفيتى يتقاضون أجورهم على أساس الاجر بالقطعة ، ولذلك فان الاجور فى الاتحاد السوفيتى تتناسب تناسبا طرديا مع حجم الانتاج ، ويراعى تحديد متوسط معدل الاجور فى الاتحاد السوفيتى بحيث تكون مجموع دخول العاملين كافية لشراء المنتجات النهائية فى الاقتصاد القومى .

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة :

لقد فعل السوفيت أقصى ما يمكن لتجنب أكبر قدر من التكاليف غير المباشرة التي تنشأ على مستوى الادارة المركزية ، ومن وجهة النظر المحاسبية ، يمكن تفسير تاريخ النظام السوفيتي على انه سلسلة من التجارب لتحريك أكبر قدر ممكن من المحاسبة عند مستوى الادارة المركزية الى مستوى الوحدات الاقتصادية وتجنب المحاسبة عن جزء كبير من التكاليف كأعباء عامة (أعباء غير مباشرة بالنسبة للمشروعات المختلفة) في سبيل توزيع هذه التكاليف بدقة على المنتجات المختلفة ، ويفضل اتباع مبدأ خوزراشيت الذي يجعل الوحدات الاقتصادية مستقلة من الناحية المالية ، أمكن تحقيق اللامركزية في محاسبة التكاليف بدرجة كبيرة .

ومن وجهة النظر المحاسبية ، هناك هدف مزدوج لخوزراشيت، فلا يقتصر هذا المبدأ على أن يجعل من الممكن من الناحية العملية تحميل التكاليف الى النشاط المناسب فحسب ، وإنما يقوم أيضا بإيجاد ما يشبه جهازا للسوق الى حد ما يساعد عملية القياس المحاسبي لتحديد القيمة ، ويمكن ايضاح هذه النقطة بالنسبة الى تنظيمات الابحاث في الاتحاد السوفيتي ، وتعتبر نفقات الابحاث بصفة عامة مثال كلاسيكي للنفقات الصناعية غير المباشرة ، كما أن هناك صعوبة في تخصيص هذا النوع من النفقات نظرا الى أن المنفعة المقابلة لنفقات الابحاث في معظم الاحوال تكون غير واضحة تماما ومن الصعب التنبؤ بها ، ولذلك قسام السوفيت بوضع الابحاث كوظيفة من الوظائف المركزية ، وإذا لم تكن في يد السلطات المركزية تماما ، فإن الابحاث تكون عند مستوى عال في الهيكل الاداري ، وهذا الوضع يعني أنه يتم تمويل الابحاث ، في معظم الاحوال ، من ميزانية الدولة ، وأن نفقات الابحاث يجب أن تدخل في حساب التكلفة كأعباء غير مباشرة ، وفي السنوات الاخيرة اكتشف السوفيت عيوباً في هذا النظام ،

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

ووجه اللوم الى منظمات الأبحاث على أساس أنها تتمتع باستقلال أكثر من اللازم ولا تستجيب لاحتياجات المنتجين الى حد كبير ، ومن ثم فإن هناك مجهودات حديثة لتحويل منظمات الأبحاث الى منظمات مستقلة من الناحية المالية طبقا لمبدأ خوزراشييت ، وهذا يعنى تخفيض قيمة التمويل عن طريق ميزانية الدولة ، ويتطلب من منظمات الأبحاث أن تقوم بتغطية نفقاتها عن طريق الحصول على مقابل لخدمات الأبحاث من المشروعات المستفيدة من هذه الخدمات ، وهذا يؤدي الى تحسين نظام محاسبة التكاليف نظرا الى أن تكاليف الأبحاث عندما يتم معالجتها بهذه الطريقة تدخل في حساب تكلفة الإنتاج المناسب بطريقة أكثر دقة عما هو الحال عندما يتم تحميل نفقات الأبحاث لجميع أنواع الإنتاج بطريقة اجتهدانية ، وفي الوقت نفسه ، فإن معالجة نفقات الأبحاث بهذه الطريقة يؤدي الى أن يكون القياس المحاسبي للتكلفة قائما على أساس العلاقات التي تشبه علاقات السوق بدلا من أن يكون قائما على أساس قرارات إدارية بتخصيص التكلفة اذ يجب أن يقوم المشتري لخدمات الأبحاث الآن بتقييم هذه الخدمات لتحديد ما اذا كانت توازي التكاليف أم أنه يجب أن يطلب أن تكون خدمات الأبحاث أكثر تركيزا وأكثر فائدة .

وحتى عهد قريب ، كانت تتم المحاسبة عن نفقات استحداث منتجات جديدة على أساس تعليمات صارمة تقضي بضرورة تحميل هذه النفقات للإنتاج خلال فترة زمنية قصيرة نسبيا ، في العادة خلال سنتين أو أقل ، وقد كان هذا الإجراء محل انتقاد كبير في الكتابات السوفيتية الخاصة بمناقشة الاعتراضات التي تقابل التقدم الفني والتكنولوجي ، اذ أن تحويل نفقات استحداث منتجات جديدة للفترة المبكرة من تدفق الإنتاج الذي يستمر لفترة طويلة يؤدي الى عواقب تعترض استحداث التقدم الفني حيث يحجم الموردون عن استخدام أنواع جديدة من الإنتاج تؤدي

الحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

الى تكاليف مرتفعة ولو بصفة مؤقتة ، وللتغلب على هذه الصعوبة ،
تم وضع برنامج جديد يتم بمقتضاه قرص ضريبة بواسطة
سلطة أعلى « يتم ذلك الان في العادة عن طريق سلطات الحكم
المحلى » على المشروعات التى تقوم بإنتاج الآلات الثقيلة ، ويتم
تحميل نفقات استحداث المنتجات الى هذا الحساب بدلا من تحميل
هذه النفقات مباشرة للانواع الحديثة من المنتجات .

وفي حالات خاصة ، يمكن تشكيل مبدأ « خوزراشيت » بطريقة
مركزية من وجهة نظر الادارة ، ولكن ليس من الضروري أن يكون
ذلك مرضيا من وجهة نظر توزيع التكاليف غير المباشرة ، ويمكن
أن نأخذ بنك الجوس كحالة ايضاحية ، وبنك الجوس هو بالضرورة
أحد عناصر ادارة الاقتصاد السوفيتى ، فهو يقوم بالجمع بين
وظائف التخطيط والحاسبة والرقابة ، وتشبه هذه الوظائف
بدرجة كبيرة الوظائف التى تقوم بها وزارة المالية وادارة الاحصاء
المركزية ولجنة الجوس التخطيطية . ولكن على العكس من هذه
الهيئات التى يتم تمويلها من الميزانية العامة للدولة ، فان بنك
الجوس يتبع مبدأ « خوزراشيت » ويتم تمويله عن طريق
الإيرادات التى يحصل عليها من المشروعات . والنقطة المهمة
هنا من ناحية توزيع التكاليف غير المباشرة على المشروعات المختلفة ،
هى أن نفقات بنك الجوس لا توزع على المشروعات بحسب
استفادة هذه المشروعات من الخدمات التى يؤديها البنك ، فمعظم
عمل بنك الجوس عبارة عن تسوية المعاملات بالنسبة الى جميع
الوحدات الاقتصادية فى الاتحاد السوفيتى ، ولكن معظم إيرادات
البنك تنشأ عن الإيرادات المتجمعة من القروض قصيرة الاجل
لمعدود محدود من الشركات .

ومن الحالات المهمة والمتعة ايضا فى نظام الحاسبة السوفيتى
أنه بالرغم من أن بعض التكاليف يتسبب فيها مستوى أعلى من

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوقية

مستوى المشروع ، فإن هذه التكاليف تظهر في حسابات التكاليف للمشروعات التي تستفيد من الخدمات التي نشأت عنها التكاليف الإضافية ، ففي الفترة التي أعقبت الحرب العالمية الثانية ، كان يتم تمويل المنظمات التي تقوم بوضع المواصفات الفنية ورسم التصميمات وتقدير التكاليف وما شابه ذلك بالنسبة للمشروعات الجديدة ، مباشرة من الميزانية العامة للدولة ، وطبقا لهذا فإن المشروعات التي تستفيد من هذه الخدمات لم تكن ترى أن هذه الخدمات تمول عن طريق الأموال المخصصة للمشروع . ومع هذا ، فإنه عندما كان يتم تقويم أصول المنشأة لأغراض إعداد الميزانية العمومية للمشروع الذي يستفيد من هذه الإمكانيات ، فإن هذه التكاليف كانت تدخل ضمن التكاليف الأخرى التي تنشأ على مستوى المشروع . وهذه الحالة تبين أنه ليس من الضروري أن تكون إجراءات توزيع التكاليف بهدف تحديد قيمة الأصول هي نفس الإجراءات المرغوب فيها لتوزيع التكاليف بهدف قياس وتقييم الأداء .

وفي النهاية بطبيعة الحال ، ومهما حاولت السوقية توزيع التكاليف على أساس مبدأ خوزراشيت ، فإنهم سيجدون دائما بعض نواحي النشاط التي لا يمكن أن تؤدي بفاعلية كاملة إلا عن طريق السلطات المركزية أو عن طريق بعض المنظمات فوق مستوى المشروع . وفي العادة ، فإن هذه المنظمات يتم تمويلها من الميزانية العامة للدولة ، كما أن الخدمات التي تقوم بها هذه المؤسسات تتخذ صيغة عامة بحيث لا يمكن تخصيصها بصفة مباشرة للمشروعات المختلفة ، وتبعاً لذلك فإنه يتم اعتبار النفقات الخاصة بهذه الخدمات كأعباء عامة بدلاً من تحميلها إلى صناعات أو منتجات معينة بذاتها . والحكمة في ذلك ليست في أن كل منتج يكون مسئولا عن بعض النفقات غير المباشرة ، وإنما في أن توزيع

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

النفقات غير المباشرة يجب ألا يسؤدى الى الاخلال بهيكل التكاليف
الممكن تخصيصها .

فائض المنتج :

فائض المنتج هو مفهوم اقتصادى بدلا من أن يكون مفهوما
محاسبيا ، ولذلك يرى المؤلف أننا يجب أن لا نتوقع أن يقوم
المحاسبون السوفيت بتمييز هذا العنصر من عناصر الدخل أو أن
يهتموا بتبيان كيفية ظهور ما يقابل هذا الفائض في نظام التكاليف ،
والواقع أن النظرية الماركسية للقيمة تنكر صحة هذا المفهوم
كلية ، وطبقا لنظرية تحديد القيمة على أساس العمل ، فإن نظام
التكاليف السوفيتى لا يتضمن أى أعباء في مقابل رأس المال أو
في مقابل استخدام الأرض . وتعتبر نظرية ماركس للقيمة غامضة
الى حد ما بالنسبة الى الربيع التقاضى للأرض (الربيع الذى ينشأ
نتيجة لان بعض الاراضى تكون أفضل من البعض الآخر) ، وهناك
حالات تعتبر ضئيلة نسبيا في الاقتصاد السوفيتى ، يتم فيها
حساب الربيع بوضوح ضمن التكلفة . وتشمل هذه الحالات :
ربيع الغابات ، وربيع مواد البناء مثل الاحجار والزلط والرمال ،
وربيع الاراضى العضوية المزروعة خضروات ، وفي حالة الغابات
تقرض رسوم على استخدام الغابات تبعا لدرجة انتاج هذه
الغابات للأخشاب . كما أن ربيع استخدام الاراضى العضوية
يختلف بحسب خصوبة الارض ، وفي حالة احجار البناء والزلط
والرمال ... الخ فإن الربيع يختلف بحسب غناء المساجر التى
تستخرج منها هذه المواد .

ويقول المؤلف أن الاقتصاديين السوفيت يلجأون لاعتبارات
ادارية الى اضافة أعباء جديدة الى التكلفة ، أو الى تحديد أسعار

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

المنتجات بحيث تكون فوق متوسطة التكلفة بالنسبة إلى المنتجين حتى يمكن انتزاع فائض المنتج ، ففي حالة المنتجات البترولية على سبيل المثال فإن تكلفة إنتاج كمية من البترول تكفى لتوليد مقدار معين من الطاقة الحرارية تقل كثيرا عن تكلفة إنتاج الكمية من الفحم اللازمة لتوليد المقدار نفسه من الطاقة الحرارية ، وإذا أخذت تكاليف إنتاج الأنواع المختلفة من الوقود كأساس مباشر للحسابات الاقتصادية وتحديد الأسعار ، فإن الطلب على البترول سيكون أكبر بدرجة كبيرة من العرض ، ولأدى ذلك إلى استخدام البترول كوقود في كثير من الحالات التي يستخدم فيها الفحم الآن . وبطبيعة الحال ، لا يفسر السوفيت الاختلاف بين تكاليف المنتجات البديلة وبين أسعار هذه المنتجات على أنه فائض للمنتج ، وإنما يبررون الارتفاع النسبي في أسعار البترول بالمقارنة مع تكاليف الإنتاج ، على أنه ضرورة لمنع اتخاذ قرارات غير رشيدة تتعلق باستخدام البترول ، وبصفة خاصة ، لمنع إحراق البترول تحت الغلايات . فنظروا إلى أن الكفاية الحرارية لمساكنات الديزل التي تستخدم البترول — كما يقول المهندسون السوفيت — أعلى من الكفاية الحرارية لمساكنات البخار التي يمكن أن تستخدم البترول أو الفحم ، فإن البترول يجب أن يستخدم في إدارة المساكنات الأولى فقط ، ويجب تسعير البترول بأسعار مرتفعة تحول دون استخدامه للغلايات .

وتذكر أحد الكتب الحديثة عن التسعير

« محاضرات في هيكل الأسعار المخططة في الاتحاد السوفيتي »

موسكو : ١٩٥٩ »

Sh. Ia. Turetski ; *Ocherki planovoga tsenoobrazovaniia v SSSR.*

بعض الحالات المهمة عن استخدام الضريبة على معدل الدوران حتى تكون المواد الأولية البديلة أمرا لا يهم المنتجين ، فعلى أساس تكلفة الاستحواذ وحدهما (وهذه هي الأسعار التي تحصل بها الدولة على المنتجات من القطاع

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

الزراعي) يكون من الأفضل لمعاصر الزيوت النباتية استخدام بذور الذرة وبذور القطن بدلا من البذور الأخرى التي تحتوي على زيوت نباتية . وكان المنتجون يحجمون عن استخدام البذور الزيتية الأخرى نظرا إلى أنها كانت تؤدي إلى ارتفاع تكلفة إنتاج الزيوت النباتية ، ولمعالجة هذا الوضع ، فإنه تم إلغاء جزء من ضريبة معدل الدوران المفروضة على الزيوت النباتية وتم فرضها بدلا من ذلك على بذور الذرة وبذور القطن ، وعن طريق انتزاع الفائض الاقتصادي المرتبط باستخدام المواد الأولية المفضلة ، فإن المنتجين أصبحوا أمام أسعار تشجعهم على التقييد بالقرارات المركزية الخاصة بمنزج المدخلات في عمليات الإنتاج بطريقة معينة .

وفي صناعة الكحول ، فإن مادتين من المواد الخام المستخدمتان في صنع الكحول وهما البطاطس والحبوب ، كانتا تسعران عند مستويين مختلفين تماما ، وهذا جعل من الصعب اقتناع المنتجين بمنزج المادتين معا طبقا لمعدلات التخطيط المحددة بواسطة السلطات المركزية ، كما جعل من الصعب تقييم الأداء في المشروعات المختلفة على أساس تكاليف هذه المشروعات ، فقد كان مستوى التكاليف في هذه المشروعات يتأثر بالمنزج النسبي للمادتين الخام بدلا من الكفاية الفنية للعمليات الإنتاجية ، وقد تم معالجة المشكلة باستخدام ضريبة على معدل الدوران لانتزاع فائض المنتج .

وبالنسبة إلى الفرق بين السعر والتكلفة ، فإن معدلات الربح في الصناعات المختلفة ليست موحدة ، فالسوفيت لم يقوموا أبدا بتسعير جميع المنتجات على أساس نسبة موحدة تضاف إلى تكلفة المنتجات التي يتم حسابها على مستوى المشروعات المختلفة ، ويمكن أيضا هذه النقطة بالرجوع إلى الجدول رقم (١) لمعدلات الربح أو الخسارة في بعض الصناعات المخططة بالاتحاد السوفيتي في سنة ١٩٣٨ .

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

جدول رقم (١)

معدلات الربح أو الخسارة في بعض الصناعات المخططة
بالاتحاد السوفيتي في سنة ١٩٣٨

الصناعة	المعدل	الصناعة	المعدل
القوى المحركة	٢٦ر٣ ٪	السيارات	٢٩ر٢ ٪
الصلب من النوع الخاص	١٤ر٢	عربات النقل	١٥ر٠
الكبوايات	٢١ر٥	بناء السفن النهرية	٣ر٧
المصباغة	١٨ر٠	ماكينات الديزل	٤ر٦
البلاستيك	٢٦ر١	الدراجات البخارية	
فصل الخامات الحديدية	٤ر٩	والعادية	٤١ر٢
المواسير الصلب	٢ر١	العدد والادوات الصغيرة	
استخراج الحديد	١ر١	والمنتجات المعدنية	٤ر٦ - ٧ر٥
الالونيوم	٢ر٧	اصلاح الآلات	٢٨ر٢
الفحم	خسائر	الآلات الزراعية	٢ر٧
استصلاح الاراضي العشوية	خسائر	نقطة الاخشاب	٢ر٤
الرصاص	خسائر	مواد البناء	٥ر٠
النكل	خسائر	الاسمنت	٢ر٠
الذهب	خسائر	منتجات الغابات	٩ر١
البترول	٢٧ر١	منتجات المطاط	٢ر٧
مواد الطلاء	٢٩ر٢	الاخذية المطاط	١٠٠ر٠
الآلات الكهربائية	٢٧ر٢	اطارات السيارات	٣ر٠
		(معدل الخسارة)	

ويتبين من الجدول ان هناك اختلافا كبيرا في معدلات الربح بين الصناعات المختلفة ، والسبب في ذلك ان معدلات الاضساسة الى التكلفة بهدف تحديد الاسعار تختلف من صناعة الى أخرى ، ويمكن تعرف حكمة السوفيت في استخدام معدلات افسافة مختلفة ، بالرجوع الى المناقشات الواسعة عن سياسة الاسعار في الاتحاد السوفيتي .

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

بالكثير من هذه المناقشات تحمل عناوين عريضة مثل « الاسعار سلاح يستخدم في تحقيق الاهداف النهائية للدولة » ، « عند تحديد الاسعار لانواع معينة من المنتجات والخدمات ، فان الدولة السوفيتية ، بالنظر الى المهام الرئيسية للسياسة الاقتصادية ، تسمح باختلاف الاسعار عن القيمة ، عن طريق تحديد الاسعار بحيث تكون اعلى أو اقل من التكلفة » ، « تحديد اسعار الخدمات التي تؤديها وحدات المنافع العامة » . وفي بعض الاحيان يتحدث السوفيت عن أهمية تحقيق التنسيق بين اسعار السلع المختلفة ، ويذكر أحد الكتاب السوفيت أنه أثناء تعديل نظام الاسعار في سنة ١٩٤٩ ، فان اسعار القوى المحركة الكهربائية ارتفعت من متوسط التكلفة مضافا اليها ٥٪ الى متوسط التكلفة مضافا اليها ٨٪ حتى يتسنى للمصانع المختلفة تحقيق ربح أو على الاقل الوصول الى نقطة التعادل . كما يذكر كاتب آخر أن هذه الاعتبارات نفسها تقف وراء معدل الاضافة المرتفع نسبيا في قطاع الكهرباء بالمقارنة مع معدلات الاضافة في الصناعات الثقيلة إذ أن هناك اختلافا كبيرا في التكلفة بين المشروعات المختلفة في القطاع الاول ، وفي كلتا الحالتين ، فان الدافع وراء سياسة استخدام معدلات مختلفة للاضافة هو الرغبة في القضاء على الخسائر ، وتحسين فاعلية « خوزراشيت » أي تمكين كل من الوحدات الاقتصادية من تغطية جميع النفقات الخاصة بها عن طريق الإيرادات التي تحققها .

وغالبا يتم تبرير التغيرات التي تحدث في الاسعار على أنها وسيلة لفرض قرارات سابقة ، فطبقا لأحد الكتاب السوفيت « تحديد الاسعار في الاقتصاد السوفيتي ، موسكو : ١٩٥٣ »

L. Mainzenberg, *Tsenoobrazovanie v narodnom khozyaystroe*.

يجب تحديد الاسعار لسلسلة من عربات النقل التي تختلف في حمولتها بحيث تزداد الاسعار بدرجة أقل من درجة الزيادة في حمولة هذه العربات ، إذ يرى الكاتب بأنه نظرا الى أن تكلفة نقل الطن من حمولة هذه العربات

_____ المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

ينقص كلما زادت طاقة عسرية النقل ، فانه يجب تحديد أسعار الاتواع المختلفة من هذه العربات بحيث يؤدي ذلك الى تشجيع استخدام عربات النقل الاكبر حجما . ويقترح الكاتب نفسه تعديل أسعار قطع الغيار للالات وتعديل أسعار الات الجديدة لتشجيع اصلاح الات وصيانتها بدلا من استبدالها .

وأخيرا ، فانه كثيرا ما تتضمن مناقشات سياسة التسعير في الاتحاد السوفيتي ، أن معدلات الاضافة الى التكلفة يجب أن تختلف بين فروع الاقتصاد وبالدرجة التي تؤدي الى أن يكون بمقدور كل فرع تحقيق أرباح لتمويل التوسع المنتظر في رأس المال العامل وجزء كبير من الاستثمارات في الأصول الثابتة .

تلخيص :

تتضمن المناقشات السابقة بعض خصائص النظام الاقتصادي السوفيتي التي لابد من استيعابها لفهم وتقييم نظام محاسبة التكاليف السوفيتي كمصدر للبيانات اللازمة للحسابات الاقتصادية ، ومن الواضح أنه يستحيل معالجة موضوع تحديد ما اذا كان هذا النظام يؤدي الى مقاييس سليمة للقيمة في عزلة عن جميع النواحي الادارية الاخرى . فوجود نواحي احتكاك ادارية كثيرة يعنى أن « القيمة » في الاقتصاد السوفيتي قد تختلف في كثير من الاحيان عن المفهوم المعتاد .

ويميل السوفيت الى الاعتقاد في صحة أكثر من مجموعة واحدة للأرقام القياسية للقيمة كأساس لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة ، واستخدام أحد هذه المجموعات يتوقف على الهدف المراد تحقيقه ، ولذلك يهتم السوفيت بوضع نظام لتدفق المعلومات بحيث يكون في متناول كل شخص يقوم باتخاذ قرارات داخل النظام ، مجموعة من الأرقام تعبر عن القيمة التي تناسب القرارات الخاصة التي يقوم باتخاذها . وهناك حالات عديدة يصدد اتخاذ قرارات معينة تغاضوا

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

فيها السوفيت عن الاسعار التي يتم استخدامها على أساس نظام التكاليف في سبيل استخدام مقاييس أخرى للقيمة ، وربما كانت أفضل الحالات في هذا الصدد هي الحالات المعروفة بـ « معاملات العجز » التي تتبع في الحسابات التخطيطية للحد من استخدام المواد النادرة ، وعن طريق استخدام هذه المعاملات فإن المخططين يفترضون أن التكاليف الحقيقية لبعض المواد الأولية أضعاف الاسعار التي يتم تحديدها على أساس التكلفة التي يتم حسابها على مستوى المشروعات ، كما أنه عند اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص عمليات النقل بين المشروعات المختلفة التي تؤدي هذه الخدمة ، والمفاضلة بين المزايا الاقتصادية لطرق ووسائل النقل المختلفة ، يقوم السوفيت بدراسات خاصة لتضويب تكاليف خدمات النقل المستخرجة على أساس نظام محاسبة التكاليف المستخدم في المشروعات المختلفة أنظر في هذا الصدد :

« نفقات النقل في الاقتصاد القومي بالاتحاد السوفيتي ، موسكو ١٩٥٦ »

Ia. V. Shukstal, et al., *Transportnye izderzhki v narodnom Khozyaystve.*

وفي عملية إعادة حساب التكلفة يتم إضافة أعباء جديدة الى التكلفة لم تؤخذ في الحسبان بالتبع إجراءات محاسبة التكاليف التقليدية كما يتم استبعاد أعباء أخرى سبق إضافتها وتدخل ضمن عناصر التكلفة التي يتم تحديد الاسعار على أساسها .



الفصل الثالث

المحاسبة عن الاستهلاك في الاتحاد السوفيتي

نظرا الى ان حساب اعباء الاستهلاك يخدم أغراضا مختلفة ،
ناتجة من الضروري تبيين ما يرمى السوفيت الى تحقيقه باتباع
إجراءات المحاسبة عن الاستهلاك ، ويمكن بصفة عامة تمييز هدفين
مُبينين لحساب الاستهلاك :

١ - تحديد أو قياس أرباح الوحدات الاقتصادية .

٢ - لدرجة أقل ، فان حساب الاستهلاك يهدف الى تبيين
التكلفة الحقيقية للمنتجات المختلفة بما في ذلك تكاليف استخدام
الأصول الثابتة ، وهذان الهدفان مرتبط أحدهما بالآخر بطبيعة
الحال .

وبالنسبة الى الهدف الأول ، فان تحديد أو قياس أرباح
المشروعات المختلفة في الاقتصاد السوفيتي لا يحتل نفس الأهمية
التي يحتلها في الاقتصاد الرأسمالي ، فنظرا الى أن المشروعات
في الاتحاد السوفيتي ليست مستقلة تماما من الناحية المالية ، فان
ذلك ينعكس أثره على المحاسبة عن الاستهلاك ، ويتكون قسط
الاستهلاك في الاقتصاد السوفيتي من عنصرين :

١ - عنصر يرمى الى استعاضة التكلفة التاريخية خلال الحياة
الإنتاجية .

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

٢ - وعنصر يرمى الى احتجاز الموارد اللازمة للقيام بالإصلاحات الرأسمالية للأصل خلال فترة الاستخدام ، والعنصر الذي يهدف الى استعاضة تكلفة الأصل لا يترك في الوحدة الاقتصادية ، وإنما يتم تحويل المبالغ التي تقابل هذا العنصر الى السلطات المركزية ويتم ادماج هذه المبالغ في اعتماد مركزي لموارد الاستثمار ، ويوزع هذا الاعتماد بين استبدالات الأصول الثابتة وتمويل الاستثمارات الجديدة بالنسبة الى قطاعات الاقتصاد المختلفة . والعنصر الثاني من الاستهلاك الذي يرمى الى احتجاز الاموال اللازمة للإصلاحات الرأسمالية كان يعالج لفترة طويلة بالطريقة نفسها التي يعالج بها العنصر الاول ، وحتى سنة ١٩٣٨ كان يتم تحصيل الاموال التي تقابل العنصر الثاني من الاستهلاك وكان يتم تمويل الإصلاحات الرأسمالية من الموارد المركزية ، وقد أدى هذا النظام الى أن يفقد المشروع القدرة والحافز للقيام بالإصلاحات الرأسمالية ، وفي سنة ١٩٣٨ تغيرت الإجراءات لترك الاموال المقابلة للعنصر الثاني من الاستهلاك تحت تصرف المشروعات ، والهدف من ذلك هو تمويل الإصلاحات الرأسمالية في المشروعات المختلفة من الموارد الذاتية لهذه المشروعات ، ولكن تمويل الإصلاحات الرأسمالية عن طريق الموارد الذاتية لا يعتبر اجراء مطلقا ، ففي التطبيق العملي يحدث أن تعزز الموارد التي يتم تجميعها في المشروع عن طريق تحويلات من الاعتماد المركزي ، وفي أحوال أخرى ، فان هذه الاموال قد تفتزع من المشروع ويعاد توزيعها على مشروعات أخرى .

وبالنسبة الى الهدف الثاني ، فقد تأثرت إجراءات المحاسبة عن الاستهلاك في الاتحاد السوفيتي باعتبارات الرقابة وتقييم الاداء على أساس التكلفة بدرجة طفيف جدا ، فيعالج الاستهلاك في الحسابات كجزء من تكلفة الإنتاج ، ولكن إدارة المشروع لا تكون مسئولة عن مراقبة هذا العنصر من عناصر التكلفة ، ويتم حساب عبء الاستهلاك باستخدام معدلات يتم تحديدها من أعلى بالنسبة الى مجموعة الأصول الثابتة التي يتم تخصيصها للمشروع ،

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

كما يتم تقييم الأصول الثابتة المخصصة للمشروع بواسطة سلطات خارجية ، ولكن نظرا إلى أن تكلفة الاستهلاك تعتبر تكلفة ثابتة في مجموعها ، فإن التزام المشروعات المختلفة بضرورة حساب الاستهلاك يؤدي إلى وجود بعض الحوافز لدى مديري المشروعات لزيادة الانتاج حتى يمكن تخفيض نصيب وحدة الانتاج من أعباء الاستهلاك .

تقويم الأصول الثابتة

إن المتطلب الأول لحساب تكلفة الاستهلاك هو تقويم الأصول الثابتة طبقا لأسس علمية سليمة ، ولعدة أسباب ، فإن الأصول الثابتة في الاقتصاد السوفيتي قد تم تقويمها في حسابات المشروعات بأقل مما تساويه هذه الأصول ، والسبب الرئيسي وراء عدم كفاية القيمة الدفترية للأصول الثابتة هو تغير مستوى الأسعار الذي جعل تكاليف استبدال الأصل مختلفة تماما عن التكلفة التاريخية التي تبينها السجلات ، وهناك اختلاف أساسي بين المحاسب والاقتصادي لابد من الإشارة إليه في هذا المجال ، فالمحاسب ينظر إلى الاستهلاك على أنه مجرد توزيع للتكلفة التاريخية للأصل على سنوات الاستخدام ، ولكن من وجهة النظر الاقتصادية ، فإن تكلفة الاستبدال هي التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار لقياس التكلفة ، فالتكاليف المناسبة للقرارات الاقتصادية هي تكاليف الفرص البديلة ، وإذا أدت تغيرات الأسعار إلى وضع تكون فيه القيمة الدفترية للأصول الثابتة مختلفة عن تكلفة الاستبدال ، فإن الأخيرة هي التي تعتبر مقياسا للتكاليف الحقيقية في ظل أطر علاقات الندرة القائمة .

وعلى أساس دراسات تفصيلية لأسعار السلع الاستثمارية تم تقدير أن تكاليف السلع الاستثمارية ارتفعت في سنة ١٩٥٠

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

الى ما يقرب من سنة أمثال هذه التكاليف في سنة ١٩٢٨ ، ومنذ سنة ١٩٥٠ انخفضت تكاليف السلع الاستثمارية ، ونظرا الى الزيادة الكبيرة في معدلات الاستثمار بالاتحاد السوفيتي خلال فترات الخطط الخمسية ، فان ذلك يعنى أن تقويم الاصول الثابتة بأقل من القيمة الاستبدالية لها لم يصبح كبيرا في نهاية الخمسينات وتبعاً لاحد الكتاب ، فان التقدير المقبول لدى الاقتصاديين السوفيت هو أن قيمة الاصول الثابتة بتكلفة الاستبدال خلال سنة ١٩٥٧ تزيد عن التكلفة المبينة بالسجلات بمقدار الثلث تقريبا .

ولكن المشكلة الأكثر خطورة هي مشكلة عدم التجانس في القيمة بالنسبة لبنود الاصول الثابتة المتماثلة بسبب اختلاف مستويات وهيكल الاسعار ، وكمثال متطرف لهذه الحالة فقد ورد بأحدى المقالات المنشورة بأحدى المجلات العلمية بالاتحاد السوفيتي بعنوان « بعض المشاكل عن الاعداد لاعادة تقويم الاصول الثابتة » أنه كان لدى إحدى مصانع الآلات في موسكو قبل اعادة التقويم الذي تم في سنة ١٩٦٠ مخرطتان متماثلتان ، وكانت السجلات التاريخية تبين أن قيمة المخرطة الاولى ١٨٠٠ روبلا وأن قيمة المخرطة الثانية ٢٢٠٠ روبلا .

ويسرى المحاسبون السوفيت أنه من المرغوب فيه في العادة حساب اعباء الاستهلاك على أساس تكلفة الاستبدال بدلا من حسابها على أساس تكلفة الشراء الاصلية للاصول الثابتة . وعلى سبيل المثال فان ل.م. كانتور وهو أحد المحاسبين السوفيت الكفاء يرى أن « طريقة تقويم الاصول الثابتة بالقيمة الاستبدالية لهذه الاصول يعتبر من ناحية المبدأ أفضل وأصح الطرق » . وقد اتخذ السوفيت فعلا خطوات تنفيذية طبقا لهذا الاعتقاد .

وتنظرا الى اعتقاد السوفيت بأن حساب الاستهلاك على أساس التكلفة التاريخية للاصول الثابتة يؤدي الى أخطاء في محاسبة

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

التكاليف ، فانهم قاموا من وقت الى آخر باعادة تقويم الاصول الثابتة في مجالات معينة من الاقتصاد ، وقبل اعادة التقويم الذي تم في سنة ١٩٦٠ ، كانت حالات اعادة التقويم محدودة في العادة ، وحتى في المجالات الاقتصادية التي تم فيها اعادة التقويم ، فان القيم الجديدة التي تم تحديدها أصبحت غير معبرة عن تكلفة الاستبدال بسبب الارتفاع السريع في الاسعار ، وكانت اول عملية لاعادة تقويم الاصول الثابتة في القرن العشرين مرتبطة بتغير العملة القديمة ، فنظرا الى تدهور قيمة العملة التي كانت سائدة قبل الثورة السوفيتية فقد قام السوفيت باستبدال الروبلات القديمة بروبيلات جديدة في سنة ١٩٢٢ ، وكان الهدف من اعادة التقويم توحيد قيمة الاصول الثابتة على أساس العملة الجديدة ، وقد شملت عملية اعادة التقويم نوعين هامين من الاصول الثابتة وهما: الاصول الثابتة في الصناعات التي تقوم على أساس الانتاج الكبير ، والاصول الثابتة الخاصة بالسكك الحديدية ، فقد تم في سنة ١٩٢٥ اخصر جميع الاصول الثابتة للصناعات التي تقوم على أساس الانتاج الكبير التي كانت موجودة قبل سنة ١٩٢٣ واعيد تقويم هذه الاصول على أساس تكلفة الانتاج في اكتوبر سنة ١٩٢٥ ، كما تم اعادة تقويم الاصول الثابتة الخاصة بالسكك الحديدية في سنة ١٩٢٥ ، ولكن عملية اعادة التقويم هذه اعتبرت غير كافية واعيد تقويم هذه الاصول مرة ثانية في السنوات ١٩٢٨ - ١٩٣١ ، وتم اظهار نتائج عمليات اعادة التقويم الثانية في السجلات المحاسبية ، ولكن عملية اعادة التقويم الثانية اعتبرت غير كافية بدورها وحاول السوفيت اعادة تقويم الاصول الثابتة مرة ثالثة في سنة ١٩٣٥ ، ولكن نتائج اعادة التقويم رفضت وتم الاحتفاظ بنتائج اعادة التقويم الذي تم في السنوات ١٩٢٨ - ١٩٣١ .

وقد اثير موضوع اعادة تقويم الاصول الثابتة مرة أخرى في السنوات السابقة للحرب العالمية الثانية ، وبدأت سلسلة من عمليات اعادة التقويم كانت ترمي الى اعادة تقويم جميع الاصول

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

الثابتة المملوكة للدولة وإعادة تقويم المزارع الجماعية ، ولكن نظرا الى نشوب الحرب فان جزءا يسيرا فقط من هذا البرنامج هو الذى تم فعلا ، وتشمل الاصول التى أعيد تقويمها فى ذلك الوقت ما يلى :

١ - الاصول الثابتة فى قطاع الزراعة .

٢ - الاسكان الحكومى والبنى المملوكة للمزارع الجماعية .

٣ - الاصول الثابتة فى قطاع النقل والمواصلات .

كما أعيد تقويم الاصول الثابتة الخاصة بالسكك الحديدية . ولكن عملية إعادة تقويم هذه الاصول اختلفت عن عمليات إعادة التقويم التى تمت فى القطاعات الأخرى من الاقتصاد القومى فى أن نتيجة عملية إعادة التقويم التى تمت فى السكك الحديدية لم تظهر فى الدفاتر ، ولم يستأنف برنامج إعادة التقويم بعد انتهاء الحرب ، ولكن الاصول الثابتة فى المناطق التى كان يحتلها الالمان جردت وأعيد تقويمها عندما استرد السوفيت هذه المناطق ، وقد تم تحديد القيمة الجديدة لهذه الاصول على أساس أسعار سنة ١٩٤١ ، ونظرا الى أن المناطق التى كان يحتلها الالمان كان موجودا بها ما يقرب من ثلث الاصول الثابتة فى الاقتصاد السوفيتى قبل الحرب فان عملية إعادة التقويم كانت واسعة النطاق ، وأخيرا تم فى سنة ١٩٦٠ جرد جميع الاصول فى الاتحاد السوفيتى وأعيد تقويمها طبقا للأسعار الجارية .

وأهم عنصر لتحديد القيمة التى تظهر بها تكلفة الاصول الثابتة الجديدة فى السدقات يرتبط بوجود نظامين اداريين للاستثمارات الرأسمالية فى الاقتصاد السوفيتى ، وتحت النظام الاول الذى يسمى بنظام احساب المملوك Khozyaystvennyi sposob ، فان الهيئة التى

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

تخصها الاستثمارات تنظم العمل بنفسها فهي تستخدم العمال اللزمين ، وتشترى مواد البناء وتشرف على العمل . الخ ، أما تحت النظام الثانى الذى يسمى بنظام التعاقد فانه يعهد بالعمل الى شركات متخصصة ، وتحت نظام الحساب الخاص يتم حساب تكلفة الاصول الجديدة عن طريق تجميع التكاليف الفعلية التى انفقت على الاصول الجديدة ويتم اثباتها فى الدفاتر بهذه القيمة ، أما فى نظام التعاقد فانه يتم تحديد قيمة هذه الاصول مقدما فى العقد ، وتظهر الاصول الثابتة فى دفاتر المشروع بالقيمة المبينة فى العقد ، ويلاحظ فى هذا الصدد ان التكاليف الفعلية للاصول الثابتة قد تختلف عن القيمة التى تظهر فى العقد ، اذ انه يتم تحديد القيمة التعاقدية على أساس أسعار ثابتة للمدخلات وعلى أساس المعدلات الرسمية لاستخدام المدخلات اللازمة للانتاج ، ونظرا الى أن التكلفة الحقيقية لهذه الاصول تزيد على القيمة التعاقدية فان الاصول الثابتة التى تحصل عليها المشروعات تحت نظام التعاقد تظهر فى الدفاتر بأقل من قيمتها الحقيقية . ولهذا السبب فان معظم المشروعات التى تقوم بتنفيذ هذه العقود تحقق خسائر ، وفى سنة ١٩٥١ بلغت الخسائر فى قطاع الانشاءات ٤٪ من تكلفة العمل الذى تم .

وبالاضافة الى هذا ، فان بعض أنواع الانفاق الاستثمارى التى تسبق مولد المشروع لا تظهر فى دفاتر المشروع بالمرّة ، وهذه النفقات تشمل : نفقات تخطيط المشروع مثل وضع التصميم الداخلى للمصنع وتحديد المواصفات والدراسات الجيولوجية والهندسية ، ونفقات تدريب العمال الجدد ، وفحص المصنع بعدما يتم انشاؤه للتأكد من مطابقته للمواصفات ، وبالرغم من أن هذه النفقات بصفة عامة تكون جزءا بسيطا من الانفاق الاستثمارى الكلى الا أنه فى حالات فردية تكون هذه النفقات كبيرة . فعدم اثبات تكاليف الدراسات التخطيطية والجيولوجية فى الصناعات الاستخراجية لا بد وأن يؤدى الى تقويم المشروعات داخل هذه الصناعة بأقل من قيمتها الحقيقية .

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوقية

والمجموعة الثانية من النفقات الاستثمارية التي لا تتضمنها القيمة الدفترية للأصول الثابتة تشمل نفقات التجارب ونفقات إعادة التصميم ، إذ ينظر السوفيت الى هذه النفقات باعتبار أنها في حكم الخسائر ولذلك تعتبر نفقات إيرادية .

ومن الخصائص الأخرى المميزة لتقويم الأصول الثابتة في الاتحاد السوفيتي التي يذكرها دائما الكتاب السوفيت كيفية تقويم الآلات والمكينات المستوردة في حسابات الأصول الثابتة ، إذ يتم تحويل قيمة هذه الآلات الى الروبل باستخدام أسعار التحويل الرسمية بين الاتحاد السوفيتي والولايات المتحدة الأمريكية ، وحتى سنة ١٩٦٠ ، كان معدل التحويل الرسمي أربعة روبل لكل دولار ، وقد أصبح معدل التحويل الآن ٩٠ كوبيك الى الدولار - (الروبل يساوي ١٠٠ كوبيك) وبالنسبة للآلات المستوردة بعملة أخرى فإنه يتم تحويل قيمتها الى الروبل باستخدام معدلات تحويل تناسب مع قيمتها بالنسبة الى الدولار .

ويمكن تلخيص العرض السابق عن تقويم الأصول الثابتة في الاتحاد السوفيتي كما يلي : خلال معظم التاريخ السوفيتي ، فإن عمليات إعادة التقويم الجزئية المتخذة من حين الى آخر بسبب التضخم ، واتباع بعض القواعد الاجتهادية للمحاسبة عن تكاليف الاستثمارات الجديدة ، تجمعان معا ليؤديا الى أن تكون القيمة الدفترية للأصول الثابتة غير معبرة عن قيمة هذه الأصول ، فبعض الأصول الثابتة التي تقترب من أن تكون متماثلة قد تظهر في دفاتر المشروعات المختلفة بقيم مختلفة عن بعضها البعض تماما ، وذلك يتوقف على سنة الحصول على هذه الأصول ، وما اذا كانت محلية أو مستوردة ، وما اذا كان قد تم صنعها باستخدام طريقة التعاقد أو طريق الإنتاج المباشر ، وما اذا كان قد منسها إعادة التقويم أم لا ، وقد أدت هذه العوامل مجتمعة الى عدم تجانس تقويم الأصول تبعاً لذلك ، وأصبح من الصعب مقارنة التكاليف

_____ الحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

النسبية والارباح النسبية في المصانع المتشابهة ، وتضررت الشكوى من هذه المشاكل مرات ومرات في كتابات المحاسبين السوفيت .

ولمعالجة هذه العيوب ، تقرر أخيرا في فترة ما بعد الحرب اجراء عملية اعادة تقويم شاملة للاصول الثابتة في الاقتصاد السوفيتي بأكمله ، وقد بدأ الحديث عن هذا الموضوع لأول مرة في سنة ١٩٥٣ ، وتم وضع خطة لاعادة التقويم في أواخر سنة ١٩٥٩ ونفذت الخطة فعلا في أول يناير سنة ١٩٦٠ ، وكانت عملية اعادة التقويم شاملة غطت جميع الأصول الخاضعة للاستهلاك في جميع المشروعات باستثناء المزارع الجماعية ، وداخل هذه المشروعات فان اعادة التقويم شملت جميع الأصول الثابتة باستثناء بعض البنود غير المهمة نسبيا مثل محتويات المكتبة والعدد والادوات الصغيرة ، ولم يكن الهدف من اعادة التقويم هو تبيان القيمة الحقيقية للأصول فحسب ، وانما كان الهدف أيضا جرد الأصول الثابتة للتأكد من ان القيمة الدفترية تعبر عن أصول موجودة فعلا .

وقد تمت عملية اعادة التقويم بواسطة لجان محلية باستخدام التعليمات الصادرة من السلطات المركزية وقوائم بالاسعار الرسمية وكانت الخطوة الاولى هي تقدير القيمة الاستبدالية للأصل ، أو قيمة الأصل عندما يكون جديدا ، وقد تم اعادة تقويم المباني والمنشآت باستخدام المعدلات الطبيعية للتكاليف طبقا للأسعار الجارية (مثل تكاليف المتر المكعب لمساحة المباني) ، وقد تم تمييز هذه المعدلات بحسب نوع المنشآت والمباني وبحسب المناطق التي توجد فيها المباني حتى يمكن اظهار اثر الاختلاف في تكلفة الأنواع المتعددة من المنشآت . وعلاوة على ذلك ، فان عددا من التعليمات الإضافية جعل من الممكن تعديل هذه المعدلات لاستخدامها في تقويم المباني غير النمطية ، ولإعادة تقويم الآلات والمساكنات بم أعداد

الحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

دليل يبين الاسعار الفعلية لجميع الآلات التي تنتج حاليا بالإضافة إلى جميع الانواع الشائعة التي لا تنتج في الوقت الحاضر ، كما تم عمل الشيء نفسه بالنسبة إلى الآلات المستوردة ، وبالنسبة إلى بنود الأصول الثابتة التي لا يشملها الدليل ، كانت تتخذ قرارات لإعادة تقويم هذه الأصول بالمقارنة مع الآلات المشابهة التي يتضمنها الدليل . وعند تحديد القيمة الاستبدالية للأصول الثابتة كان يتم تعديل هذه القيمة على أساس عنصر التقادم . وفي الحالات التي ينطوي التقادم فيها على مجرد اختلاف في الطاقة الانتاجية ، فإن إيجاد معامل ارتباط بسيط بين الطاقتين هو كل المطلوب . فالجرار القديم الذي تكون قوته أقل من عدد الاحصنة بالنسبة إلى الجرار الجديد كان يعطى قيمة منخفضة بالتناسب مع الطاقة الأكبر . ولكن عنصر التقادم قد يعنى ارتفاع تكلفة التشغيل للأصل القديم ، والمدخل المناسب لحساب أثر عنصر التقادم عند تقويم الأصول الثابتة في هذه الحالة ، هو طرح قيمة الموارد الإضافية المطلوبة لاستخدام الأصل القديم خلال المدة المتبقية من الحياة الانتاجية للأصل من قيمة الأصل الجديد ، وهذه فكرة منطقية عامة . وقد اقترح العديد من الكتاب السوفيت استخدام هذه الطريقة كمدخل مناسب لإعادة تقويم الأصول المتقادمة ، ولكن عند تنفيذ عملية إعادة التقويم ، فإن المدخل الذي اتبع فعلا هو تصحيح القيمة بالنسبة لهذا النوع من التقادم باستخدام معامل معين فمثلا ، اذا كانت تكلفة نقل الطن لمسافة كيلو متر في عربة نقل من النوع القديم أعلى بمقدار الثلث منها في عربة من النوع الحديث ، فإن قيمة العربة من النوع القديم تعادل ثلاثة أرباع قيمة العربة من النوع الجديد ، وليس من الواضح لماذا استخدمت هذه الطريقة بالرغم من أن الطريقة الأولى تعتبر أفضل ، ويرى المؤلف أن الطريقة الأولى ستظهر أن الكثير من الآلات السوفيتية لها قيمة سالبة ، ولكن الطريقة الثانية المستخدمة فعلا لن تؤدي إلى مثل هذه النتيجة .

_____ الحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

وقد تضمنت عملية إعادة التقويم قيام أحد الخبراء بتقدير الحالة الطبيعية الفعلية للأصول لتحديد النقص في قيمة الأصل نتيجة للاستهلاك ، وكانت التعليمات الصادرة في هذا الصدد تتضمن توصيتين رئيسيتين :

١ - تقدير الحياة الانتاجية المتبقية للأصل أو درجة استهلاك الأصل بواسطة خبير ،

٢ - مقارنة سنوات الاستخدام الفعلية للأصل بأحد المعدلات التي تبين الحياة الانتاجية لهذا النوع من الأصول عند تحديد نسبة استهلاك الأصل . ويبدو أن المدخل الأخير قد استخدم بالنسبة إلى معظم الآلات والمكينات ، بالرغم من أنه لا ينطبق على الحالات الفردية التي تريد فيها سنوات الاستخدام الفعلية للأصل على المعدلات التي تبين الحياة الكلية للأصل ، وبالنسبة إلى الأصول الأكثر تعقيدا ، مثل الآلات التي تتكون من أجزاء عديدة أو المباني ، فإن التعليمات تقضى بحساب قيمة الأصل على أساس المتوسط المرجح لكل جزء من الأجزاء الرئيسية للأصل .

وكان من نتائج إعادة التقويم ارتفاع القيمة الدفترية لجميع الأصول في القطاعات التي شملها إعادة التقويم بمعدل ١٢ ٪ وهذه النسبة أقل كثيرا مما تعنيه العبارات التي وردت على لسان المؤلف بخصوص اظهار الأصول الثابتة في الدفاتر بأقل من قيمتها الحقيقية ، ولكن يمكن تفسير ذلك بالتأكيدات التي وردت في الكتاب بأنه منذ سنة ١٩٤٩ هناك ميل هبوطي لأسعار الآلات في الاتحاد السوفيتي وانخفاض قيمة الأصول الثابتة بدرجة كبيرة بسبب عنصر التقادم ، كما أن أثر إعادة التقويم كان مختلفا بالنسبة إلى قطاعات الاقتصاد المختلفة وبالنسبة لأنواع الأصول الثابتة ، فبالنسبة إلى الآلات فإن القيمة الاستبدالية بالأسعار الجارية كانت تميل إلى أن تكون أقل من القيمة الدفترية بحوالى ١٠ ٪ ، ولكن

الحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

بالنسبة الى المباني ، فان عملية اعادة التقويم أدت الى زيادة قيمة الاصول عن القيمة الدفترية بنسبة تزيد قليلا على ٢٠٪ ، كما أدت عملية اعادة التقويم الى تخفيض القيمة الدفترية الاصلية لاصول الصناعة ولكنها أدت الى زيادة قيمة الاصول الثابتة في قطاع النقل بما يقرب من الثلث ، كما ان عدم التجانس في تقويم الاصول الثابتة قبل عملية اعادة التقويم كان واضحا بدرجة كبيرة بين المشروعات في القطاع الواحد ، ويقال ان القيمة الدفترية للاصول الثابتة لحد مصانع الصلب ارتفعت بنسبة ٣٦٪ بينما انخفضت القيمة الدفترية للاصول الثابتة لمصنع آخر بمعدل ٢٠٪ ، وكان تقويم الاصول الثابتة بين المشروعات المتماثلة متفاوتا بدرجة كبيرة تؤدي الى تغيرات مهمة في الهيكل النسبي للتكاليف ، على الاقل بالنسبة الى المنتجات التي يمثل الاستهلاك عنصرا كبيرا من التكلفة الكلية لها مثل المنتجات البترولية ، ويقدر انه نتيجة لعملية اعادة التقويم ، فان تكلفة الطن من البترول المنتج في ازيرباجان Azerbaidzhan ارتفعت بنسبة ١١٪ ، بينما انخفضت تكلفة انتاج الطن من البترول في توركمين Torkmen بنسبة ٧٪ .

ومن النتائج الاخرى لاعادة التقويم اكتشاف ان الاصول الثابتة في الاتحاد السوفيتي كانت مستهلكة بدرجة اكبر مما تبينه الاستهلاكات الدفترية ، وقد أدت عملية اعادة التقويم الى زيادة الاستهلاكات الدفترية بالنسبة الى الاقتصاد ككل بنسبة ٢٥٪ .

كما امتد مبدا اعادة التقويم الى الاصول الثابتة للمزارع الجماعية التي تم جردها واعادة تقويمها في اول يناير سنة ١٩٦٢ . ومع هذا فانه بالنسبة الى المزارع الجماعية ، فان الهدف ليس قياس الاستهلاك بحيث يكون أكثر واقعية بدرجة ما هو راجع الى الحاجة لجرد الاصول الثابتة لهذه المزارع وتقويمها ، حتى يمكن تحميل

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

منتجات هذه المزارع بتكاليف استخدام الاصول الثابتة ، ويذكر المؤلف ان المزارع الجماعية لم تقم بحساب الاستهلاك على الاصول الثابتة حتى الآن ، وانه حتى عهد قريب ، لم تكن هذه المزارع قد بدأت في استخدام محاسبة التكاليف بالمره .

تحديد معدلات الاستهلاك

ترمى معدلات الاستهلاك التي تستخدمها المشروعات السوفيتية الى تغطية الاصلاحات الرأسمالية بالاضافة الى استعاضة قيمة الاصول الثابتة ، ولاغراض المحاسبة عن الاستهلاك ، يقوم السوفيت بالتمييز بين الاصلاحات الرأسمالية والاصلاحات الجارية على اساس مدى تكرار عمليات الاصلاح ، وحجم الاجزاء التي يتم استبدالها من الاصل ، ومن الامثلة التقليدية للاصلاحات الرأسمالية طبقا للمفهوم السوفيتي تغيير موتور احدى السيارات أو استبدال سقف المبنى ، أو إعادة تصميم آلة معينة ، ومثل هذه الاصلاحات لا تحدث اكثر من مرة واحدة في السنة ، وعادة تكون الفترة بين الاصلاحات المتتالية من هذا النوع أطول من سنة ، وعادة تتضمن التعليمات التي تصدرها الوزارات (تصدر هذه التعليمات الآن عن طريق المجالس الاقتصادية) تحديدا دقيقا للاصلاحات الرأسمالية والاصلاحات الجارية ، وطبقا للمفهوم السوفيتي فان الاصلاحات الرأسمالية لا تتضمن أي زيادة في القدرة الانتاجية للاصل ، كما ان هذه الاصلاحات تؤدي الى اطالة الحياة الانتاجية للاصل عن الفترة المحددة أصلا .

ويبين الكتاب السوفيت انه تم تحديد معدلات الاستهلاك طبقا للمعادلة التالية : $م = (ت \div ص) \div ع$ ١٠٠

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

حيث :

- م = معدل الاستهلاك .
- ت = التكلفة الاصلية للاصول .
- ص = اجمالي النفقات التقديرية اللازمة للاصلاحات الرأسمالية خلال فترة الحياة الانتاجية .
- ع = العمر الانتاجي للاصل .

ولذلك فان قيمة ص اللازمة للاصلاحات الرأسمالية هي أحد المتطلبات الحتمية لجعل الاصل يستمر في الانتاج خلال ع من السنوات ولا تعتبر مصدرا لتمويل الاستثمارات الجديدة .

ويمكن تبين الخصائص الرئيسية لنظام الاستهلاك السوفيتي كما يتضح من هذه المعادلة على النحو الاتي :

اولا - ان معدل الاستهلاك لا يقتصر على ان يكون نسبة تعبر عن الحياة الانتاجية للاصل كما هو الحال عندما يكون الهدف من الاستهلاك هو توزيع التكلفة التاريخية للاصل (بعد استبعاد القيمة التخريفية له) على سنوات الاستعمال .

ثانيا - ان أحد الفروض المهمة في هذه المعادلة ، أنه من الممكن تقدير نسبة ص الى ت ، بمعنى أنه يفترض أنه من الممكن تقدير نسبة الاصلاحات الرأسمالية للاصل خلال سنوات الاستخدام الى التكلفة التاريخية للاصل .

ثالثا - ان القيمة النسبية لكل من ص و ت تبين الجزء من الاستهلاك الذي يكون الهدف منه استعاضة التكلفة التاريخية للاصل ، والجزء الآخر الذي يرمى الى تغطية نفقات الاصلاحات الرأسمالية ، فإذا افترضنا أن قيمة كل من ص و ت كانت متساويتين ، وأنه تم تحديد معدل الاستهلاك من واقع المعادلة السابقة بـ ١٪ ، فإن ٥٪ من هذا المعدل تكون للاصلاحات الرأسمالية والـ ٥٪ الثانية لاستعاضة التكلفة التاريخية للاصل .

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

ونظرا الى أهمية الرقابة المحسنة من أعلى ، فإن معدلات الاستهلاك في الاقتصاد السوفيتي لا يتم تحديدها بواسطة المشروع كما هو الحال في الاقتصاد الرأسمالي ، وإنما يتم تحديدها بواسطة السلطات المركزية ويتم تخصيصها للمشروعات المختلفة . ويعتبر المستوى العام لمعدت الاستهلاك منخفضا جدا كما يتبين من بعض البيانات المنشورة في الاتحاد السوفيتي عن خسائر تخريد الأصول الثابتة أو الاستغناء عنها والموضحة بالجدول رقم (٢) .

جدول رقم (٢)

خسائر تخريد الأصول الثابتة أو الاستغناء عنها
كنسبة للتكلفة الأصلية في بعض الصناعات
بالإتحاد السوفيتي

الصناعة	١٩٥٤	١٩٥٥
الفحم	٧٦	٧٢
البترول	٢٧	٢٤
مواد البناء	٤٩	٤٧
الغابات والورق وتصنيع الخشب	٥٢	٦١
اللحوم واللبن	٢٦	٢٩
صيد الأسماك	٥٠	٤٦
الصناعات الخفيفة (الأحذية والملابس)	—	٢٦
محطات القوى الكهربائية	٢٦	٢٧
إنتاج السلع الصناعية الاستهلاكية	٢٨	—
إنتاج السلع الغذائية	٤١	٢٧
الغزل والنسيج	—	٢٦
المصنوعات الإقليمية	—	٤٥
السوقود	—	٤٥
المتوسط	٥٢	٥١

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

وتستخدم المشروعات السوفيتية معدلات الاستهلاك التي يتم تحديدها من أعلى ، وقد تم تحديد هذه المعدلات لأول مرة بالقرار الصادر في سنة ١٩٢٣ ، وقد استبدلت المعدلات المحددة بالقرار الصادر في سنة ١٩٢٣ بمجموعة أخرى من المعدلات أكثر تكاملا صدر بها قرار في سنة ١٩٣٠ . وفي كلتا الحالتين فان القرارات الصادرة كانت تحدد معدلا مستقلا لاستهلاك كل مجموعة من مجموعات الاصول بحسب متوسط الحياة الانتاجية للاصول التي تضمها كل مجموعة ، وقد تأثرت معدلات الاستهلاك المحددة في الحالتين بأمرين : فأولا ، كان المستوى العام لمعدلات الاستهلاك منخفضا جدا ، ولكن أهم من ذلك ، فان تبويب الاصول الثابتة في مجموعات معينة لغرض حساب الاستهلاك كان تبويبا عريضا جدا بدرجة تجعل الاصول التي تبويب تحت مجموعة واحدة بعيدة عن التجانس بدرجة كبيرة ، وبإستثناء هذه التحفظات ، فان نظام معدلات الاستهلاك بحسب مجموعات الاصول الثابتة أدى الى تحديد متوسط معدلات الاستهلاك لكل مشروع بحيث يعكس هيكل الاصول الثابتة في المشروع .

وفي سنة ١٩٣٨ حدث تغير أساسي في سياسة الاستهلاك ، فبدلا من تخصيص الجزء من الاستهلاك الذي يقابل الاصلاحات الرأسمالية من المشروعات ، ترك هذا الجزء من الاستهلاك تحت تصرف المشروعات المختلفة، وأصبحت الاصلاحات الرأسمالية تمول عن طريق الموارد الذاتية للمشروعات بدلا من تمويلها من الموارد المركزية . وبالإضافة الى هذا ، تم الإستغناء عن النظام السابق الخاص باستخدام معدلات مستقلة لكل مجموعة من مجموعات الاصول الثابتة في سبيل استخدام نظام لمعدلات مركبة لفروع الاقتصاد القومي (المقصود بالمعدلات المركبة هو معدلات متوسطة لمجموعة من الاصول تختلف في نوعها وفي حياتها الانتاجية) وتحت هذا النظام يتم حساب الاستهلاك في أي مشروع باستخدام معدل

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

واحد ، يتم تحديده من أعلى ، بالنسبة الى القيمة الكلية للاصول الثابتة ، وكان يتم تحديد المعدلات المركبة في أول الامر بالنسبة الى كل مؤسسة Commissariat بأكملها (أصبحت المؤسسات فيها بعد تسمى بالوزارات) ، وكان يتم تمييز المعدل العام المركب لكل مؤسسة بالنسبة للوحدات الاقتصادية التابعة للمؤسسة حتى يمكن الوصول الى معدل مركب على مستوى المشروع على أساس الاختلاف في هيكل الاصول بالنسبة الى كل مشروع ، ولكن عند تجميع معدلات الاستهلاك المركبة للمشروعات التابعة للمؤسسة يجب أن تتفق مع المعدل المركب للمؤسسة ككل ، ولم تكن المعدلات المركبة لسنة ١٩٣٨ مشتقة من المعدلات لمجموعات الاصول الثابتة الصادرة في سنة ١٩٣٠ ، فقد كان المستوى العام للمعدلات المركبة في سنة ١٩٣٨ أعلى ، كما أنه لم يتم تحديد معدلات مستقلة لمجموعات الاصول الثابتة في سنة ١٩٣٨ ، وكان على المؤسسة أن تقوم بتحديد معدل مركب لاستهلاك الاصول الثابتة في كل من الوحدات الاقتصادية التابعة يشتق من معدل الاستهلاك المركب المحدد من أعلى للمؤسسة ككل . ومن الواضح أن دقة المعدل المركب المخصص لمشروع معين تعتمد على كيفية قيام المؤسسة بتمييز المعدل المركب بحسب الوحدات الاقتصادية التابعة لها بحيث يعكس المعدل هيكل الاصول في كل وحدة اقتصادية وما يرتبط بذلك من اختلاف في الحياة الانتاجية ومتطلبات الاستثمارات الرأسمالية .

وبمجرد تحديد المعدلات المركبة لفروع الاقتصاد القومي في سنة ١٩٣٨ ، بقيت هذه المعدلات نافذة المفعول لمدة ١٢ سنة بأكملها من سنة ١٩٣٨ الى سنة ١٩٥٠ ، ولأول مرة في سنة ١٩٥٠ كانت هناك بعض التعديلات في المعدلات المركبة لاستهلاك الاصول الثابتة اقتضتها ظروف التغير التكنولوجي والتغير في الاهمية النسبية للاصول الثابتة ، وقد وصفت معدلات سنة ١٩٥٠ بأنها وقتية وتمثل نوع من الاسعافات المؤقتة في انتظار عملية تعديل شاملة

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة المصروفية

لمعدلات استهلاك الاصول الثابتة ، وفي الفترة التي أعقبت الحرب العالمية الثانية صدرت تعليمات للوزارات للمضي قدما في تحديد معدلات أكثر دقة لاستهلاك الانواع المختلفة من الاصول الثابتة ، وقد استغرق تحقيق ذلك وقتا طويلا وتم تحديد معدلات جديدة لاستهلاك الاصول الثابتة وبدى بتنفيذها فعلا اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٦٣ .



الفصل الرابع

تحقيق الرقابة على المخزون السلعي بالاتحاد السوفيتي

لا يقتصر اثر سياسة المخزون السلعي على الوحدات الاقتصادية بحسب ، بل ان لهذه السياسة آثارا كبيرة على الاقتصاد القومي ومستوى الكفاية الانتاجية فيه ، ويقدر المؤلف أنه لو أمكن زيادة معدل دوران المخزون السلعي في الاتحاد السوفيتي في سنة ١٩٥٦ ، بحيث يصبح مساويا لمعدل دوران المخزون في الولايات المتحدة لادى ذلك الى توفير ما يقرب من ٦٠ الى ٩٠ بليون روبل ، وان هذه القيمة مساوية تقريبا لمجموع الاستثمارات في الصناعة في هذه السنة .

وبالرغم من أننا يجب أن ننظر الى هذه التقديرات بحذر ، إلا أنه مما لا شك فيه أن زيادة معدل دوران المخزون على المستوى القومي عن طريق تحسين الرقابة وترشيده سياسة المخزون في الوحدات الاقتصادية يؤدي الى تحرير الموارد الضخمة التي تكون مجبدة في مخزون سلعي يزيد على القدر اللازم ، ومن ثم يمكن تعبئة هذه الموارد وتوجيهها الى زيادة معدل التنمية . وبالرغم من أن اتباع سياسة رشيدة للمخزون السلعي له درجة الاهمية نفسها بالنسبة الى الاقتصاد القومي سواء في النظم الاقتصادية الموجهة او في النظم الاقتصادية التي تقوم على جهاز السوق ، غائنا نجد اختلافنا كبيرا في تحديد سياسة المخزون السلعي على مستوى الوحدة الاقتصادية في النظامين ،

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

وتقع مسئولية تخطيط ومراقبة المخزون السلعي — في الدول التي تعتمد اقتصادياتها على جهاز السوق — على عاتق الشركات الخاصة ، فمن طريق التنبؤ بالطلب ، وتحديد جداول الانتاج وطول الفترة اللازمة لاستعاضة المخزون ، تقوم الشركة بالاحتفاظ بالحد الأدنى من المخزون السلعي الذي يكفي لمواجهة طلبات العملاء دون تأخير ، ويؤدي الى استمرار العمليات الانتاجية دون انقطاع ، وتعمل الشركات على تجنب تقييد مبالغ تزيد عن القدر اللازم في المخزون السلعي بسبب التكاليف المرهقة للاحتفاظ بمخزون يزيد عن القدر اللازم مثل تكاليف التخزين والمناولة والقيامين ، ومخاطر التلف وانخفاض الاسعار والتقدم . وبالإضافة الى هذا ، هناك دائما مشكلة العسر المالي ، فاذا قامت الشركة بالاحتفاظ بنسبة كبيرة من الاصول في شكل مخزون سلعي ، وهو أقل سيولة نسبيا من باقي الاصول المتداولة ، فهناك مخاطر عدم امكن دفع الالتزامات المستحقة في الميعاد وعندما يصبح حجم الشركة كبيرا ، فان مشكلة مراقبة المخزون تزداد تعقيدا بدرجة كبيرة نظرا الى زيادة عدد الاصناف التي يحتفظ بها في شكل مخزون سلعي ، كما ان عدد الاشخاص الذين يتخذون قرارات تؤثر في المخزون يزداد بدرجة ملحوظة ، ولذلك تعمل الشركات على تنظيم الهيكل الاداري بحيث تكون هناك وحدة مستقلة مسئولة صراحة عن ادارة ومراقبة المخزون السلعي ، كما تعمل هذه الشركات على تعميم النظام المحاسبي بحيث تتوافر البيانات اللازمة لتحقيق الرقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بالمخزون السلعي ، وقد ظهرت في الآونة الأخيرة أبحاث عديدة في الولايات المتحدة الأمريكية ترمي الى تخفيض تكاليف الاحتفاظ بالمخزون السلعي الى الحد الأدنى ، وتحديد الحجم الأمثل للمخزون ، وحد إعادة الطلب ، والحجم الأمثل للطلبية ، والتوزيع الزمني لبرنامج الانتاج ... الخ .

وتبدو مشكلة تخطيط ومراقبة المخزون في الاتحاد السوفيتي في اطار مختلف تماما عن الحال في الدول الرأسمالية . وفي بعض النواحي ، فان المشكلة أسهل مما هي عليه في الدول الرأسمالية ،

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

أذ تختفى تماما مشكلتان رئيسيتان هما الحاجة إلى التنبؤ بحجم الطلب على السلع ، وأخذ أثر تقلبات الأسعار في الحسبان .
والاختلاف الرئيسي بين النظامين هو في تحديد السلطة والمسئولية عن المخزون السلعي ، فإذا أخذنا طبيعة الهيكل التنظيمي في الاتحاد السوفيتي ، لوجدنا أن تخطيط ومراقبة المخزون السلعي لا يمكن أن تكون تحت سلطة إدارة الشركة ، وإنما يعهد بهذه المهمة في المكان الأول إلى وكالات مراقبة خارجية ومستقوم فيما يلي بتلخيص الملامح الرئيسية لنظام مراقبة المخزون السلعي في الاتحاد السوفيتي .

نظام الرقابة على المخزون السلعي بالاتحاد السوفيتي

يمكن تلخيص الملامح الرئيسية لنظام مراقبة المخزون بالاتحاد السوفيتي على النحو الآتي : الأساس في نظام مراقبة المخزون هو المعدلات الطبيعية ، التي يمكن أن توصف بأنها حد أعلى لبنود المخزون السلعي يعبر عنه بالكميات اللازمة لعدد من الأيام ، كان يقال مثلا : أن الحد الأعلى للمخزون من المواد الأولية هو الكمية اللازمة للإنتاج لمدة ٢٥ يوما . ومنذ إصلاح نظام الائتمان المصرفي بالاتحاد السوفيتي في سنة ١٩٣١ تحدد الخطط الموضوعية للمشروعات هذه المعدلات بالنسبة إلى البنود الرئيسية لحسابات المخزون التي تظهر في الميزانية العمومية مثل المواد الأولية ، والمواد المساعدة ، والمواد نصف المصنوعة المشتراة ، والوقود ، والسلع في سبيل الصنيع ، والسلع تامة الصنع . . . الخ ، وتحدد هذه المعدلات أثناء وضع الخطة الفنية والصناعية والمالية للمشروعات الاقتصادية وقد تبقى هذه المعدلات ثابتة طوال فترة زمنية طويلة ، وقد تتغير من سنة إلى أخرى أو خلال فترة أقصر عندما يزداد حجم المشروع أو عندما يتغير برنامج الإنتاج .
وتكون كمية المخزون السلعي التي يحتفظ بها المشروع عرضة حتما للتغيرات في الأجل القصير ، فترتفع كمية المخزون السلعي وتهبط تبعا لتغير حجم المبيعات وتغير كميات المواد الأولية المستخدمة

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

في الانتاج ، وحتى اذا بقى حجم المخزون السلعي ثابتا في مجموعه ، فان بنود المخزون السلعي تكون عرضة لتغيرات مستمرة ولذلك يستحيل تخطيط ومراقبة كميات المخزون السلعي بالتفصيل بالنسبة الى البنود المختلفة ، ولذلك فان الوسيلة التي تتخذ حتى تلتزم المشروعات بالمعدلات الطبيعية ، هي تحديد مقدار الموارد المتاحة لتمويل الكميات التي يحتفظ بها من المخزون السلعي . فصفة عامة ، نجد أن كميات المخزون السلعي للمشروعات المختلفة في الاتحاد السوفيتي يجب أن يتم تغطيتها عن طريق ما يسمى بـ « رأس المال العامل الخاص بالوحدة الاقتصادية » وحتى يمكن شرح هذا التعبير في المفهوم السوفيتي ، من الضروري التعرف على بنود المركز المالي للمشروع السوفيتي ، ونبين على الصفحة التالية نمودجا لميزانية عمومية تقليدية لمشروع سوفيتي مع استخدام بعض الارقام الايضاحية (انظر جدول رقم ٣) . ويتضح من هذا النموذج انه يظهر في جانب الخصوم بالميزانية عدد من الحسابات التي تمثل الموارد المخصصة للمشروع بصفة دائمة . وهذه البنود تشمل الاعتماد القانوني المخصص للمشروع والارباح المحتجزة (تشبه هذه الحسابات في الاساس حساب رأس المال وحسابات الارباح المحتجزة للمشروع الرأسمالي) ، وبعض البنود الاخرى . واذا قمنا بطرح الاصول التي تتميز بصفة دائمة بعدم السيولة مثل الاصول الثابتة ورأس المال المقيد في الانشاءات الرأسمالية (وهذه الاصول تظهر في النموذج المبين للميزانية العمومية تحت عنوان الاصول الثابتة واصول اخرى) من مجموع الاعتماد القانوني المخصص للمشروع والارباح المحتجزة ، فان الفرق يمثل قيمة الموارد الذاتية التي يكون للمشروع حرية استخدامها لتمويل المخزون السلعي .

ومع هذا ، فان هناك مصدرا آخر لتمويل المخزون السلعي ويتكون من انواع مختلفة من الالتزامات قصيرة الاجل ، وتظهر هذه الالتزامات في جانب الخصوم في النموذج المبين للميزانية العمومية لمشروع سوفيتي تحت عنوان التزامات ثابتة . وفي التطبيق العملي . فان قيمة الالتزامات الثابتة التي تدخل في حساب

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

رأس المال العامل هي عبارة عن قيمة متوقعة بدلا من القيمة الفعلية التي تظهر في الخانة الرئيسية بالميزانية ، وتظهر هذه القيمة المتوقعة في خانة مستقلة في كشف المركز المالي ، وتشمل الغرامات المستحقة المفروضة على المشروع والالتزامات المتنازع عليها وبعض الالتزامات الصغيرة التي يتم فرضها بواسطة سلطة أعلى ، ونسبة كبيرة من هذه الخصوم يقابلها التزامات مماثلة مستحقة على وحدات اقتصادية أخرى ، ولكن في بعض الحالات ، فإن الالتزامات القصيرة الأجل التي تظهر في جانب الخصوم ، قد تستخدم في تمويل المخزون السلعي .

والفرق بين بنود الأصول التي تظهر تحت المجموعة (١) وبين بنود الخصوم التي تظهر تحت المجموعة (١) ، (مع ملاحظة أن الالتزامات الثابتة المتوقعة بدلا من الالتزامات الثابتة الفعلية هي التي تؤخذ في الاعتبار عند حساب قيمة بنود الخصوم التي تظهر تحت المجموعة « ١ ») يسمى « رأس المال العامل المملوك وما يوازيه » . وبمقارنة « رأس المال العامل المملوك وما يوازيه » بالمعدل النمطي المخطط لرأس المال العامل ، يتبين ما إذا كان لدى المشروع زيادة أو نقص في رأس المال العامل عن المعدل النمطي . وعند إعداد الخطة المالية للوحدات الاقتصادية ، يراعى تعديل الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية بحيث يكون رأس المال العامل بالقدر اللازم فقط طبقا للمعدل المخطط .

ولكن بالإضافة الى رأس المال المملوك وما يوازيه ، فإنه يتاح للمشروعات فرصة الحصول على ائتمان مصرفي لتغطية بعض أنواع المخزون ، فإذا وجد أحد المشروعات أنه من الضروري الاحتفاظا بمخزون يزيد عن المعدلات الطبيعية لأسباب معقولة محددة بدقة « مثل ضرورة تخزين مواد موسمية تزيد على المعدلات الطبيعية » فإنه يمكنه الحصول على تمويل اضافي من بنك الجوس ، وبالإضافة الى ذلك ، فإن هناك بعض أنواع البضاعة لا يتم تحديد معدلات لها ، مثل البضاعة المشحونة التي لم تسدد قيمتها ، وهناك اتجاه

الجدول رقم (٣)
ميزانية عمومية تقليدية لمشروع سوقي
و القيمة بالآلاف الروبيات

PASSIV	المختصوم	AKTIV	الاصول
(١) المصادر الذاتية ومصادر اخرى :		(١) الاصول الذاتية واصل اخرى :	
٩٤٥٣٩	١ - الاعيان القانوني المختص للمشروع	٦٥٢٩٤	١ - اصول ثابتة
١٤٦٥٦	٢ - مختص استهلاك الاصول الثابتة	٢٩٢	٢ - حساب الانواع للدولة تحت التسيو
-	٣ - الارباح		٣ - حساب الميزان الارباح
٤٦٠٢	٤ - الاعوام السابقة	٢٠٤٠	٤ - حساب المسدودات للبنك للموكل
	المقام الحالي		انقضاءات وامتيازات
	٤ - التراكبات ثابتة :	٨٦٧	٥ - حساب المستطاعات لامتيازات (الحوافز)
	الجزء الذي يدخل في رأس المال العامل		الخاصة
١٥٣١	٧٨٠		٥ - حسابات
٢٤٢			
	المستحق لصندوق		
	القسم الاجتماعي		
	المستحق للمساهمين		
	نقصات مستحقة		

(تابع) الجدول رقم (٣)
رأس المال المساهل وما يوازيه ٢١٣٦٥

(ب) قروض مصرفية قصيرة الاجل

طبقا للمعدلات النيطية للمقرضون :

- ١ - بالنسبة الى المراء الاولية
- ٢ - بالنسبة الى البضاعة في سبيل المنتج
- ٣ - بالنسبة الى البضاعة تامة المنتج

(ج) قروض مصرفية مختلفة :

التراميات ، وخصوم اخرى :

- ١ - القروض من بنك الجوس
- ٢ - المستحق لشركات اخرى
- ٣ - تمويل خاص

١٤٠٠٨٩

المجموع

(ب) اصول تخضع للمعدلات النيطية :

المعدلات
النيطية

- ١ - المراء الاولية
- ٢ - البضاعة في سبيل المنتج
- ٣ - المراء والادوات الصغيرة
- ٤ - البضاعة تامة المنتج
- ٥ - التفتات المتفرقة بقايا

(ج) اصول اخرى :

- ١ - نفعية
- ٢ - بضاعة شحور تكملة بتسديد قروضها (مدينون)
- ٣ - المستحق على شركات اخرى
- ٤ - اصلاحات رأسمالية
- ٥ - بنود اخرى

١٤٠٠٨٩

المجموع

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

تمويل هذه العمليات بقروض مصرفية ، وفي المشروعات التجارية ، يقوم بنك الجوس بتوفير الاموال اللازمة للاحتفاظ بكمية من المخزون تعادل المعدلات الطبيعية ، وفي السنوات الاخيرة ، كانت هناك بعض التجارب لند هذا النظام الى قطاعات اخرى ، ويجب أن يكون واضحا من فحص النموذج المبين للميزانية أن اجراءات اعداد الميزانية قد تأثرت بدرجة كبيرة بمتطلبات تسهيل نظام الرقابة على المخزون السلمي ، فعلى سبيل المثال ، يتم اعداد الميزانية العمومية بحيث يمكن حساب قيمة رأس المال المملوك وما يوازيه بسهولة ، ويتم حساب هذه القيمة وتظهر في سطر مستقل في المركز المالي كما يتبين من النموذج الموضح هنا ، وعلاوة على هذا ، فان الانتباه من بنك الجوس يظهر مستقلا في الميزانية بالنسبة الى المبالغ المقترضة لتمويل المخزون طبقا للمعدلات الطبيعية ، وبالنسبة الى الانواع الاخرى من الاصول ، والواقع أن فحص تعويض الميزانية للمشروع السوفيتي يوحى بأن الهدف الرئيسي لاستخدام قائمة المركز المالي بواسطة وكالات المراقبة الخارجية هو تحليل مركز المخزون وتقييم الاداء في المشروع .

الرقابة بواسطة وكالات خارجية

تمثل المعدلات الطبيعية للمخزون السلمي الاساس الذي تقوم عليه مراقبة المخزون بواسطة وكالات المراقبة الخارجية ، ويتم تحديد هذه المعدلات باتباع الاجراءات التالية : تقوم الوحدات الاقتصادية باقتراح هذه المعدلات عن السنة القادمة ، وتقوم المؤسسات التي تتبعها هذه الوحدات الاقتصادية بتجميع المعدلات وارسالها الى الوزارات ، وتقوم الوزارات مرة ثانية بتجميع هذه المعدلات على مستوى الاقتصاد ككل وتقتراح المعدلات المجمعة التي تدخل في وضع خطة الجوس ولكن يجب التوفيق بين تقدير المعدلات المقترحة من المشروعات والاموال المتاحة لتمويل رأس المال العامل الذي يتم تحديده على أساس خطة الجوس بالنسبة الى الاقتصاد

محاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

القومى ككل ولذلك قد يتم تعديل المعدلات المقترحة من المشروعات على أساس الحد الاقصى المسموح به طبقا للخطة ، وفى النهاية ترسل الوزارات الى المؤسسات تعليمات عن الحدود القصوى المسموح بها لمعدلات المخزون بالنسبة الى المؤسسة وتقوم المؤسسة بدورها بارسال تعليمات الى المشروعات عن الحدود القصوى المصرح بها لكل مشروع ، ولذلك فان المشروعات تقوم بدور ثانوى الى حد كبير فى تحديد هذه المعدلات ، ويبدو ان الكتاب سوفيت يتفقون على أنه يتم تحديد الجزء الاكبر من هذه المعدلات بواسطة سلطات أعلى من مستوى المشروع (عادة عن طريق المؤسسات) وأن هذه المعدلات تخصص فى النهاية للمشروعات المختلفة ، وتعتمد السلطات العليا فى تحديد المعدلات الطبيعية للمخزون بصفة أساسية على المعدلات التى كانت سارية فى السنوات السابقة ، وقد تم وضع أولى المعدلات المعبر عنها فى صورة المخزون اللازم لعدد من الايام فى سنة ١٩٣١ عن طريق فحص معدل الدوران للبنود المختلفة من المخزون السلعى فى السنة المالية ١٩٣٠-١٩٣١ ، وكانت الفكرة هى اختيار أدنى معدل دوران ربع سنوى خلال هذه الفترة وتعديل هذا المعدل على أساس الظروف الخاصة للمشروعات المختلفة .

ولا يقتصر الامر على تحديد معدل تجميعى واحد لجميع أنواع المخزون السلعى فى المشروع ، وانما تقوم السلطات العليا أيضا بتحديد معدلات تفصيلية لكل نوع من أنواع المخزون فى المشروعات المختلفة .

وقد بدأ السوفيت يبدون عدم رضائهم عن نظام الرقابة على المخزون السلعي في أواخر الأربعينيات من هذا القرن ، وكانت المشروعات تنتقد لاحتفاظها بكميات من المخزون السلعي تزيد عن الحاجة ، وقامت حملة تهدف الى تعجيل معدل دوران رأس المال العامل ، وابتداء من سنة ١٩٤٩ كانت هناك تجارب لتعديل نظام الرقابة على المخزون السلعي ، واحدى الخطوات التي أحيطت

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

بدعاية كبيرة في هذا الصدد كانت محاولة تعضيد أو ربما استبدال المعدلات الطبيعية كنمط رئيسي لتقييم الاداء بالنسبة الى المخزون السلعي في الصناعة بمؤشر جديد أطلق عليه « معدل دوران رأس المال العامل » ويحسب هذا المعدل أساسا بقسمة حجم الانتاج على متوسط المخزون السلعي خلال فترة زمنية معينة .

وفي سنة ١٩٥٩ تم لأول مرة استخدام معدل الدوران كمقياس لتحديد مستوى المخزون في المشروعات المختلفة بالاتحاد السوفيتي، وكان المقصود من ذلك هو اعطاء ادارة المشروعات قدرا أكبر من المرونة والقدرة على التصرف وقصر الرقابة من الخارج على مقياس عام والعمل على زيادة معدل الدوران من سنة لآخرى ، ولكن بعد سنة من تجربة هذا المقياس العام بدأت تظهر بعض الصعاب نتيجة المغالاة في حساب بسط نسبة الدوران - و / أو اظهار المقام بأقل من الحقيقة حتى يبدو معدل الدوران أعلى من الواقع . وقد أدت هذه الصعاب الى الاستغناء عن هذا المقياس ، ومع هذا فان البحث المستمر عن أدوات للرقابة أكثر عمومية من المعدلات الطبيعية ، ظهر أثره في تغيير إجراءات مراقبة المخزون التي صاحبت إعادة تنظيم الصناعة في سنة ١٩٥٧ ، فقد صاحب إعادة التنظيم تجديد الانتقادات عن نواحي النقص في المعدلات الطبيعية للمخزون السلعي ، وكانت هناك اقتراحات عديدة من الكتاب السوفيت باستبدال المواصفات التفصيلية الخاصة بالمخزون السلعي بمؤشرات تكون أكثر عمومية . وفي عملية إعادة التنظيم ، أصبحت مؤشرات الرقابة فعلا أكثر عمومية ، وتم تجنب المعدلات الطبيعية للمخزون السلعي في ثلاث مجموعات فقط ، وينادي بعض الكتاب السوفيت بقصر هذه المعدلات على معدل طبيعي واحد يمثل الحد الأقصى المسموح به لرأس المال العامل ، أو ما يوازي الشيء نفسه وهو تحديد هدف واحد للمخزون السلعي لكل ما يعادل روبل من الانتاج .

الفصل الخامس

استخدام الوسائل الآلية في المحاسبة بالاتحاد السوفيتي

خلال معظم التاريخ الاقتصادي السوفيتي كانت تتم عمليات المحاسبة باستخدام المداد والقلم ، ويذكر أحد الكتاب السوفيت أنه من بين ٢٣ مليون شخص كانوا يقومون بعمليات حسابية في سنة ١٩٤٧ ، كان مالا يزيد على ٣٪ أو ٤٪ منهم يقومون بأداء عملهم بمساعدة الآلات الحاسبة التي تدار بالكهرباء ، وقد تحسن الموقف الآن ، ويبلغ متوسط عدد الآلات الحاسبة التي يستخدمها كل ١٠٠ شخص يقومون بعمليات محاسبية حوالي ١٠ آلات .

وقد أدى عدم الاعتماد على الوسائل الآلية بدرجة كبيرة في عمليات المحاسبة إلى نتيجتين مهمتين : (١) أن عدد العاملين الذين يقومون بأمساك الدفاتر وأجراء العمليات الحسابية واعداد التقارير كان كبيرا ، (٢) أن درجة التفصيل والتحليل المحاسبي كانتا محدودتين .

ويجمع الكتاب السوفيت على أن أهم الخطوات للتوسع في استخدام المحاسبة الآلية هو القرار الذي أصدره مجلس مؤسسات الشعب في سنة ١٩٣١ تحت عنوان « ضمان الميكنة التامة للمحاسبة » وقد جاء في هذا القرار :

« يجب تنظيم المحاسبة السوفيتية على أساس الاستخدام الشامل للوسائل الآلية ، وفي المرحلة الحالية ، لا يضمن الانتاج الجاري للآلات الحاسبة في هذا البلد الوفاء بمتطلبات التقدم التكنولوجي السريع في جميع فروع المحاسبة ، وقد وافق مجلس مؤسسات الشعب على قرار يلزم المجلس الأعلى للاقتصاد القومي بأن يبدأ فوراً في تنظيم فرع جديد لانتاج الآلات الحاسبة ، وابتداء من السنة التالية ، فإن الانتاج الكبير لهذا النوع من الآلات والأجهزة يجب أن يكون بمعدل يضمن الوفاء الكامل بالاحتياجات الفنية لجميع فروع المحاسبة خلال خمس سنوات » .

وبين الجدول رقم (٤) انتاج الآلات الحاسبة في الاتحاد السوفيتي في فترة ما قبل الحرب ،

[illegible]

(١) الأرقام الموضوعة بين قوسين هي أرقام متوقفة .
(٢) المسار : مخرج من عدة مراجع سوفيتية بواسطة المؤلف .

(١) الأرقام الموضوعة بين قوسين هي أرقام متوقفة .
(٢) المسار : مخرج من عدة مراجع سوفيتية بواسطة المؤلف .

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

ولم تكن واردات الاتحاد السوفيتي من الآلات الحاسبة في فترة ما قبل الحرب كبيرة ، وكانت كلها مستوردة من الولايات المتحدة الأمريكية أو من ألمانيا ، وبلغ عدد الآلات الحاسبة المستوردة ، وآلات الجمع ، وآلات الجمع والرصد ، وآلات أعداد المستندات الحاسبية ، وآلات أعداد الفواتير ، حوالي ٣٠٠٠ آلة في الفترة من ١٩٣٧ إلى ١٩٣٩ ، كما أن عدد الآلات ذات البطاقات المثقوبة المستوردة بلغ ١٥٠٠ وحدة ، وكانت هذه الآلات مؤجرة بدلاً من أن تكون ممتلكات واعد معظمها إلى الولايات المتحدة الأمريكية بعد سنة ١٩٣٦ .

وفي فترة ما بعد الحرب أصبح برنامج إنتاج الآلات الحاسبة في الاتحاد السوفيتي أكثر طموحاً مما كان عليه في فترة ما قبل الحرب ، فقد زاد عدد المصانع التي تقوم بإنتاج الآلات الحاسبة عن مثلي ما كان عليه قبل الحرب .

وقد بلغ عدد الآلات الحاسبة في الاتحاد السوفيتي في أول يناير سنة ١٩٥٩ ، ١٨٤٤٣٦ آلة ، تتكون من الأنواع التالية :

النوع	العدد
الآلات ذات البطاقات المثقوبة	٢١٢٥٤
آلات الجمع	٨١٧٤٦
الآلات الحاسبة ذات العشرة مفاتيح	١٣٠٢١
آلات حاسبة	٥٩٢٧٥
آلات أعداد الفواتير	٦٢٨٨
آلات القيد والترحيل (آلات امساك الدفاتر)	٢٨٥٢

ونظراً إلى أن عدد المشتغلين بالمحاسبة في الاتحاد السوفيتي بلغ ٨٨ مليون شخص في هذا التاريخ ، فإن معدل استخدام الآلات الحاسبة بلغ حوالي ١٠ آلات لكل ١٠٠ شخص من المشتغلين بالمحاسبة ، وما زال هذا المعدل أقل من هدف استخدام

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

الآلات الحاسبة بمعدل يتراوح بين ١٥ و ٢٠ آلة لكل ١٠٠ شخص من المشتغلين بالمحاسبة طبقا للقرار الصادر في سنة ١٩٤٩ .

ويذكر أحد الكتاب السوفيت أن فترة استرداد الاستثمارات في الآلات الحاسبة لا تزيد عن سنة ، بمعنى أن قيمة الاستثمارات في الآلات الحاسبة تعادل الوفورات التي تنتج من استخدام هذه الآلات في سنة واحدة ، كما أن الوفورات الناتجة عن استخدام الآلات ذات البطاقات المثقوبة تعتبر وفورات كبيرة ، إذ تبلغ تكلفة المجموعة المتكاملة من هذه الآلات حوالي ١٠٠٠٠٠ روبل ، وتبلغ اعباء استهلاك هذه الآلات ما يقرب من ١٢٠٠٠ إلى ١٥٠٠٠ روبل في السنة ، كما أن البطاقة الواحدة من البطاقات التي تستخدم في هذا النوع من الآلات تكلف حوالي خمسين روبل أي ٥٠ كروبيك ، وتكلفة البطاقات المستخدمة في السنة تبلغ حوالي ٤٠٠٠٠ روبل .

وبطبيعة الحال فإن استخدام الآلات الحاسبة سيؤدي إلى الاقتصاد في عدد العاملين الذين يعهد اليهم القيام بعمليات المحاسبة مما يؤدي إلى وفورات في الأجور ، ويبدو أنه من مصلحة السوفيت من الناحية الاقتصادية تصعيد استخدام الوسائل الآلية في عمليات المحاسبة ، بالإضافة إلى أن استخدام الوسائل الآلية سيحسن من نوعية المحاسبة ويزيد من إنتاجية المشتغلين بها .



الفصل السادس

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة بالاتحاد السوفيتي : تلخيص

ليس هدفي من هذا العرض تقييم نظام المحاسبة في الاتحاد السوفيتي ، فذلك يعتبر طموحا أكثر من اللازم في ضوء المعلومات المتوافرة لدينا . ولكن هدفي أكثر تواضعا فهو يرمى أساسا إلى إبراز بعض السمات والملامح الرئيسية للنظام من خلال مراجعتي لكتاب المؤلف عن المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة بالاتحاد السوفيتي ، كما أنني لم أتناول جميع تفاصيل النظام المحاسبي السوفيتي ، فذلك أيضا يعتبر طموحا أكثر من اللازم . كما أنني من الضروري أن أشير هنا إلى أنه لم يكن من الممكن عرض النواحي المحاسبية في عزلة عن النواحي الإدارية والاقتصادية والتطورات التاريخية ، والا فأنها كانت تفقد أهميتها ومعناها . ويمكن تلخيص النقاط الرئيسية في هذا العرض على النحو التالي :

التطور التاريخي

يمكن تفسير التطور التاريخي للمحاسبة في الاتحاد السوفيتي بأنه اتباع لطريقة التجربة والخطأ في سبيل الوصول بالنظام المحاسبي إلى وضع أفضل يخدم أهداف التخطيط والإدارة المركزية . ففي أعقاب الثورة السوفيتية بدأ التفكير في الاستغناء عن

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

امساك الدفاتر طبقا لنظام القيد المزدوج واستبدال وحدات النقد بوححدات عمل لقياس القيمة ، ولكن هذا النوع من التفكير لم يستمر لفترة طويلة ، واتخذ التطوير اتجاها آخر وهو اقلية المحاسبة الرأسمالية لخدمة الاقتصاد السوفيتي المخطط عن طريق اتباع مبدأ « خوزراشيت » الذي يحقق شبه استقلال مالي للوحدات الاقتصادية ، فطبقا لهذا المبدأ تعطى صفة الشركات للوحدات الاقتصادية وتخول سلطات استخدام الموارد المخصصة لها وإبرام العقود والقيام بمختلف نواحي النشاط الاقتصادي ، ويتم تسوية معاملات الوحدة الاقتصادية مع باقي الوحدات الاخرى باستخدام النقود ، وبصفة عامة ، فإنه من المفروض ان تغطي جميع النفقات الخاصة بالوحدة الاقتصادية من الإيرادات التي تحققها .

خدمة اهداف التخطيط والرقابة المركزية

تعكس اجراءات المحاسبة بالاتحاد السوفيتي اثر التخطيط المركزي والرقابة المركزية بوضوح . فالمحاسبة في الاتحاد السوفيتي لا تعتبر اداة للوفاء باحتياجات كل مشروع على حدة لاغراض الادارة الداخلية ، وانما تنقسم بخاصية اكثر عمومية وهي توفير المعلومات اللازمة لتحقيق التخطيط والرقابة من أعلى ، وقد أدى التركيز بصفة خاصة على وظيفة الرقابة واعطاء مكان الصدارة في النظام المحاسبي لمتابعة تنفيذ اهداف الخطة الى صبغ المحاسبة في المشروعات المختلفة بدرجة عالية من التوحيد والتنميط .

العلاقة بين محاسبة التكاليف والحسابات الاقتصادية

يتم تصميم نظم محاسبة التكاليف في الاتحاد السوفيتي بحيث يمكن تحديد مجموعة من الارقام القياسية للتكلفة بالنسبة الى جميع مكونات الانتاج لخدمة اهداف الحسابات الاقتصادية .

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

وارقام التكاليف الناتجة تعكس مستويين للمحاسبة : (١) كل مشروع ، يقوم باستخراج تكلفة المخرجات الخاصة به على اساس تكلفة المدخلات التي يحصل عليها من الوحدات الانتاجية الاخرى ، (٢) ومع هذا فان التكاليف التي تنتج في النهاية تتضمن أكثر من مجرد تجميع وتخصيص تكاليف المدخلات اثناء تدفق السلع خلال العمليات الانتاجية ، فعند نقاط متعددة في النظام تقوم السلطات المركزية بتعديل التكلفة التي يتم حسابها بواسطة المشروعات عن طريق اضافة اعباء جديدة الى هذه التكلفة وعن طريق معالجة الاختلافات في التكلفة بين المنتجين المتعددين عند نقطة تحويل المنتجات والتكلفة من وحدة اقتصادية الى اخرى .

ويقوم السوفيت بجزء كبير من عمليات التخطيط في صورة عينية مثل اخذات توازن كمى في استخدام المواد الاولى ، وتخطيط العمالة على اساس حجم القوى العاملة ، كما ان سلطات التخطيط المركزي تتغاضى عن بعض مقاييس التكلفة والقيمة وتقوم بتوسيع مجال المفاضلة بين البدائل على اساس فنى بحت ، ومع هذا فان القياس المالى يدخل فى كل قرار اقتصادى عند نقطة معينة فى عمليات الحساب الاقتصادى نظرا الى ان أى فرد لا يكون فى هيئة التخطيط المركزى لن يمكنه الحكم على الآثار التى تترتب على اختياره بين البدائل الا على اساس الارقام القياسية العامة للتكلفة والقيمة ، وتعتبر عملية المفاضلة بين اشكال الانتاج أحد الموضوعات المهمة فى الكتابات السوفيتية ، ويتم المفاضلة بين اشكال الانتاج على اساس ترجمة اثر البدائل المختلفة على التكاليف المنتظرة .

ويتم تحديد نظام الاسعار بأكمله تقريبا فى الاتحاد السوفيتى على اساس ارقام التكلفة ودون تدخل من أى جهاز للسوق ، ويلاحظ ان معدلات الاضافة الى التكلفة بهدف تحديد الاسعار تختلف من صناعة الى اخرى ، فالسوفيت لم يقوموا ابدا بتسعين جميع المنتجات على اساس نسبية موحدة تضاف الى تكلفة المنتجات التى يتم حسابها على مستوى المشروع .

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

المحاسبة عن الاستهلاك

أدت عمليات التقويم الجزئية المتتابعة للأصول الثابتة المتخذة من حين إلى آخر خلال معظم التاريخ السوفيتي ، إلى أن تكون القيمة الدفترية للأصول الثابتة غير معبرة عن قيمة هذه الأصول . فبعض الأصول الثابتة التي تقترب من أن تكون متماثلة ، قد تظهر في دفاتر المشروعات المختلفة أو في دفاتر المشروع نفسه بقيمة مختلفة عن بعضها البعض تماما . وذلك يتوقف على سنة الحصول عليها : وما إذا كانت محلية أم مستوردة ، وما إذا كان قد تم صنعها باستخدام طريقة التعاقد أو طريق الحساب الخاص ، وما إذا كان قد تمسها إعادة التقويم أم لا ، وقد أدت هذه العوامل مجتمعة إلى عدم تجانس تقويم بنود الأصول الثابتة .

ولمعالجة هذه العيوب : تقرر وضع خطة لإجراء عملية إعادة تقويم شاملة للأصول الثابتة في الاقتصاد السوفيتي بأكمله على أساس القيمة الاستبدالية لهذه الأصول ، ونفذت الخطة فعلا اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٦٠ ، كما كان الهدف من إعادة التقويم . إلى جانب تبيان القيمة الحقيقية للأصول الثابتة ، جرد هذه الأصول للتأكد من أن القيمة الدفترية تعبر عن أصول موجوده فعلا .

وينكون معدل استهلاك الأصول الثابتة المستخدم في المشروعات السوفيتية من عنصرين : (١) عنصر يرمى إلى استعاضة قيمة الأصل الثابت ، (٢) وعنصر يرمى إلى احتجاز الموارد اللازمة للقيام بالإصلاحات الرأس مالية للأصل خلال فترة الاستخدام ، ويتم تحويل المبالغ التي تقابل العنصر الأول إلى السلطات المركزية حيث يتم إدماجها في اعتماد مركزي لتمويل الاستثمارات . وكان يتم معالجة العنصر الثاني بالطريقة نفسها ، ولكن في سنة ١٩٣٨ ، تغيرت الإجراءات بحيث تترك الأموال المقابلة للعنصر الثاني من الاستهلاك تحت تصرف المشروعات . والهدف من ذلك هو تحويل

الحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

الاصلاحات الرأسمالية في المشروعات المختلفة من الموارد الذاتية لهذه المشروعات .

ونظرا الى أهمية الرقابة المحكمة من أعلى ، فان معدلات الاستهلاك في الاتحاد السوفيتي يتم تحديدها بواسطة السلطات المركزية وتخصص للمشروعات المختلفة .

وحتى سنة ١٩٣٨ كان يتم تحديد معدل مستقل لاستهلاك كل مجموعة من مجموعات الاصول بحسب متوسط الحياة الانتاجية للاصول التي تضمها كل مجموعة ، وابتداء من سنة ١٩٣٨ أصبح حساب الاستهلاك يتم على أساس معدل واحد للمشروع بأكمله يعكس هيكل الاصول الثابتة في المشروع ومتوسط الحياة الانتاجية لها . وفي الفترة التي أعقبت الحرب العالمية الثانية صدرت تعليمات للوزارات لتحديد معدلات أكثر دقة لاستهلاك الاصول الثابتة وتم تحديد معدلات جديدة وبدء بتنفيذها فعلا اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٦٣ .

الرقابة على المخزون السلعي

تميزت اجراءات تحقيق الرقابة على المخزون السلعي في الاتحاد السوفيتي بالرغبة في اتباع نظام مركزي مطلق . والاساس في نظام الرقابة أن تحدد معدلات طبيعية لمخزون السلعي لكل مشروع ، والوسيلة التي تتخذ حتى تلتزم المشروعات بالمعدلات الطبيعية ، هي تحديد مقدار الموارد المتاحة للمشروعات لتمويل الكميات التي يحتفظ بها من المخزون السلعي ، وقد تأثرت اجراءات اعداد وتبويب الميزانية العمومية للمشروع السوفيتي بدرجة كبيرة بمتطلبات تسهيل نظام الرقابة على المخزون السلعي اذ يتم تبويب الميزانية بحيث يمكن حساب قيمة الموارد التي يمكن

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة السوفيتية

استخدامها في تمويل المخزون السلعي بسهولة وتظهر هذه القيمة على سطر مستقل في كشف المركز المالي .

ولم يكن يقتصر الأمر على تحديد معدل تجميعي واحد لجميع أنواع المخزون السلعي في المشروع ، وإنما كانت السلطات العليا تقوم بتحديد معدلات تفصيلية أيضا لكل نوع من أنواع المخزون في المشروعات المختلفة .

وفي عملية إعادة تنظيم الصناعة في سنة ١٩٥٧ تم تجميع معدلات المخزون السلعي في ثلاث مجموعات فقط حتى تكون مؤشرات الرقابة أكثر عمومية ، وينادي بعض الكتاب السوفيت بقصر معدلات الرقابة على معدل واحد عن طريق تحديد هدف واحد للمخزون السلعي لكل ما يعادل روبل من الإنتاج .

مستقبل المحاسبة في الاتحاد السوفيتي

هناك عوامل متعددة تعمل للتأثر في الاقتصاد السوفيتي ، ومن المحتمل جدا أن يكون لهذه العوامل تأثير كبير في تطوير المحاسبة وأن تؤدي إلى تحسينات كبيرة ، وأول هذه العوامل هو زيادة ميكنة المحاسبة ، ولاشك أن ذلك سيجعل من الممكن الإسراع في عمليات المحاسبة وإمكان الحصول على تفاصيل أكثر ، وربما أدى ذلك إلى إعادة تصميم النظام المحاسبي بأكمله ليلائم الاستخدام الشامل للوسائل الآلية .

والعامل الثاني ، أن المحاسبة في الاتحاد السوفيتي قد خضعت في الآونة الأخيرة إلى قدر كبير من التغيرات مستقى من مصادر أجنبية . والخط العام الذي ينادي به النظام هو أن السوفيت يجب أن يتعلموا قدر الإمكان من العالم الخارجي ، وأحدا الأمثلة على الاستفادة من هذه السياسة هو اهتمام السوفيت بتقرير فريق الكفاية الانتاجية تحت اشراف منظمة الشركات الاقتصادية الأوروبية التي قامت بعمل

_____ الحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

استقصاء عن الحاسبة والادارة في الولايات المتحدة الامريكية ،
فقد قامت مجموعات مختلفة من المتخصصين الاوربيين بزيارة
المصانع الامريكية لدراسة طرق الادارة فيها ، واعدت احدي
هذه المجموعات تقريراً عن انطباعها في كتيب بعنوان « الحاسبة
الادارية في الولايات المتحدة الامريكية » وقد تم عرض وتحليل
هذا الكتاب في مجلة سوفيتية وترجم في طبعة كبيرة ونشر في
الاتحاد السوفيتي .

واخيراً ، فان اعلان السوفيت عن تصميمهم لجعل الحاسبة
أكثر فائدة كأداة للادارة في المستويات الادارية الدنيا ، قد يجهز
المجال المناسب في المستقبل ليصبح حقيقة واقعة ، وسيعكس
مستقبل الحاسبة بالضرورة تطوير التنظيم الاقتصادي
السوفيتي .



الفهرس

صفحة

٣

مقدمة

الفصل الأول

٧

الخصائص العامة للمحاسبة السوفيتية

الفصل الثاني

١٥

العلاقة بين محاسبة التكاليف والجبايات الاقتصادية في الاتحاد السوفيتي

الفصل الثالث

٢٩

المحاسبة عن الاستهلاك في الاتحاد السوفيتي

الفصل الرابع

٥٧

تحقيق الرقابة على المخزون السلمي في الاتحاد السوفيتي

الفصل الخامس

٦٧

استخدام الوسائل الآلية في المحاسبة بالاتحاد السوفيتي

الفصل السادس

٧١

المحاسبة في مجالات التخطيط والإدارة بالاتحاد السوفيتي : تلخيص

مطابع مؤسسة الاحرام

مكتبة الامم المتحدة الاقتصادية

ملحق عام ١٩٦٧

- ١. اللائحة الموحدة للعاملين بالبنوك (ملحق ١٥ يناير ١٩٦٧)
تقديم تقى رشيد
- ٢. النظام الخاص بالموحد (ملحق ١٥ فبراير ١٩٦٧)
تقديم السيد / حسين الشافعي
نائب رئيس الجمهورية
- ٣. التأمينات الاجتماعية في ج.ع.م (ملحق اول مارس ١٩٦٧)
بقلم محمود رشاد الحداد
- ٤. دليل الضرائب (ملحق ١٥ مارس ١٩٦٧)
- ٥. الجرائم الاقتصادية (ملحق اول أبريل ١٩٦٧)
تقديم ومراجعة الدكتور جمال المطفي
- ٦. التمويل المحلي (ملحق ١٥ أبريل ١٩٦٧)
بقلم الدكتور عبد القم فوزي
- ٧. دليل العاملين في القطاع العام (ملحق اول مايو ١٩٦٧)
بقلم محمود رشاد الحداد
- ٨. مصادر الاموال واستخداماتها في البنوك التجارية (ملحق ١٥ أكتوبر ١٩٦٧)
بقلم الدكتور محمد عباس حجازي
- ٩. البلاستيك في التكنولوجيا الحديثة (ملحق ١٥ نوفمبر ١٩٦٧) .
بقلم الدكتور أحمد علي المريان
- ١٠. دليل المعاشات (ملحق ١٥ ديسمبر ١٩٦٧) .
بقلم محمود رشاد الحداد

مطابع مؤسسة الامم

063

9



0233872